



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

FCCC35 Contabilidade Introdutória

Lorena Andrade Pinho e Josélton Silveira da Rocha

CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA I

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Contabilidade Introdutória I

Prof.^a Dra. Lorena de Andrade Pinho

Prof. Dr. Joséilton Silveira da Rocha

Salvador, 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva

Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira

Pró-Reitoria de Ensino de Graduação

Pró-Reitor: Penildon Silva Filho

Faculdade de Ciências Contábeis

Diretor: Prof. Josélton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a

Distância -SEAD

Superintendente: Márcia Tereza Rebouças

Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação Administrativa

CAD-SEAD

Sofia Souza

Coordenação de Design Educacional

CDE-SEAD

Lanara Souza

Bacharelado em Ciências Contábeis**EaD**

Coordenadora:

Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

Produção de Material Didático

Coordenação de Tecnologias Educacionais

CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &

Tecnologias - NELT/UFBA

Diretor de Criação

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Foto de capa: Pixabay

Equipe Design

Editoração / Ilustração

Matheus Ferreira

Tiago Silva dos Santos

Marcone Pereira

Equipe Audiovisual

Direção:

Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de estúdio:

Maria Christina Souza

Produção:

Letícia Moreira de Oliveira

Câmera / Iluminação

Maria Christina Souza

Edição:

Franklin Matos Junior

Imagens de cobertura:

Maria Christina Souza;

Thiago Andrade Santos;

Jeferson Alan Ferreira.

Animação e videografismos:

Thiago Andrade Santos

Trilha Sonora:

Lana Denovaro Scott

Pedro Henrique Queiroz Barreto

UAB -UFBA

Esta obra está sob licença Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.



Licença Creative Commons
(CC BY-NC-SA 4.0)

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Universitária Reitor Macedo Costa
SIBI - UFBA

Pinho, Lorena de Andrade

P654 Contabilidade Introdutória I/ Lorena de Andrade Pinho; Josélton Silveira da Rocha. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, 2017.

143 p. il.

ISBN: 978-85-8292-104-3

1.Contabilidade.2.Contadores - Brasil. I. Rocha, Josélton Silveira da. II. Universidade Federal da Bahia.III.Superintendência de Educação a Distância.IV.Título.

CDU 657

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Campos de atuação do profissional contábil	16
Figura 2 – Alguns usuários da informação contábil	17
Figura 3 – Características qualitativas fundamentais	26
Figura 4 – O processo para aplicação das características qualitativas fundamentais	28
Figura 5 – Características qualitativas de melhoria	28

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Algumas entidades dedicadas ao estudo e à pesquisa histórica contábil	13
Quadro 2 – Períodos da Contabilidade	14
Quadro 3 – Exemplo de composição do Balanço Patrimonial	35
Quadro 4 – Efeitos dos lançamentos a débito e a crédito	49
Quadro 5 – Movimentação da aplicação prática 2.2.3	50
Quadro 6 – Tipos de livros	54
Quadro 7 – Modelo simples do Livro Diário	56
Quadro 8 – Exemplo do Livro Diário	57
Quadro 9 – Modelo simples do Livro Razão	58
Quadro 10 – Exemplo do Livro Razão	58
Quadro 11 – Modelo simples do Balancete de Verificação	60
Quadro 12 – Composição do Balanço Patrimonial	63
Quadro 13 – Composição do Ativo Circulante	64
Quadro 14 – Composição do Ativo Não Circulante	65
Quadro 15 – Composição do Passivo	66
Quadro 16 – Composição do Patrimônio Líquido	67
Quadro 17 – Tipos de Fatos Contábeis e suas Variações no PL	74
Quadro 18 – Movimentação da aplicação prática 2.4.3	82
Quadro 19 – Modelo de Ficha de Estoque	92
Quadro 20 – Exemplo de Ficha de Estoque	93

Quadro 21 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método PEPS	95
Quadro 22 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método UEPS	96
Quadro 23 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método Média Ponderada Móvel	97
Quadro 24 – Diferenças apontadas entre os métodos	97
Quadro 25 – Exemplo de Ficha de Estoque pela Média Ponderada Móvel com devolução	103
Quadro 26 – Aspectos introdutórios sobre alguns tributos	107
Quadro 27 – Termos tributários, conceitos e exemplos.	108
Quadro 28 – Percentuais do IRPJ para cálculo do lucro presumido.	115
Quadro 29 – Síntese das demonstrações contábeis	118
Quadro 30 – Modelo da DRE	122
Quadro 31 – Movimentação da aplicação prática 3.4.3	124

SUMÁRIO

1 A CIÊNCIA CONTÁBIL – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	11
1.1 A Contabilidade e o Contador	11
1.1.1 Origem, Evolução e Conceituação	11
1.1.2 Áreas de Atuação	15
1.1.3 A Contabilidade como um Instrumento de Gestão	18
1.2 Comitê de Pronunciamentos Contábeis	21
1.2.1 Origem, Objetivo e Características Básicas do CPC	21
1.2.2 História dos Pressupostos e Princípios Contábeis	23
1.2.3 Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira	25
1.3 A Estática Patrimonial	31
1.3.1 O Patrimônio	31
1.3.2 O Significado dos Grupos Patrimoniais: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido	32
1.3.3 Situação Líquida ou Patrimônio Líquido (PL)	34
1.3.4 A Contabilidade por Balanços Sucessivos	34
2 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS BÁSICOS E A DINÂMICA PATRIMONIAL	39
2.1 As Contas e suas Classificações	39
2.1.1 As Contas e os Aspectos Introdutórios do Plano de Contas	39
2.1.2 Classificação das Contas	41
2.1.3 Débito e Crédito	43
2.2 Lançamentos Contábeis	44
2.2.1 Método das Partidas Dobradas	44
2.2.2 Lançamentos em Razonetes	45
2.2.3 Aplicação Prática Resolvida	50
2.3 A Escrituração e os Livros Contábeis: Diário e Razão	53
2.3.1 A Escrituração Contábil	53

2.3.2 Livro Diário e Livro Razão	55
2.3.3 O Balancete de Verificação	59
2.3.4 Balanço Patrimonial: Apresentação e Composição	62
2.3.5 Aplicação Prática Resolvida	70
2.4 A Dinâmica Patrimonial	73
2.4.1 Atos e Fatos Contábeis e as Variações no Patrimônio Líquido	73
2.4.2 Receitas e Despesas Operacionais	75
2.4.3 Apuração do Resultado	76
2.4.4 Aplicação Prática Resolvida	80
3 OPERAÇÕES COM MERCADORIAS	87
3.1 Inventário Periódico e Permanente	87
3.1.1 Resultado Com Mercadorias e Custo das Mercadorias Vendidas	87
3.1.2 Inventário Periódico	89
3.1.3 Inventário Permanente	91
3.2 Fatos que Alteram as Compras e Vendas	99
3.2.1 Abatimentos, Devoluções de Compras e Vendas	101
3.2.2 Descontos Comerciais e Financeiros	104
3.2.3 Gastos com Transportes	106
3.3 Impostos nas Operações com Mercadorias e Serviços	106
3.3.1 Empresas Prestadoras de Serviços	108
3.3.2 Empresas Comerciais	109
3.3.3 Noções Introdutórias sobre a Provisão para o IRPJ e da CSLL	113
3.4 Aspectos Introdutórios das Demonstrações Contábeis	117
3.4.1 As Demonstrações Contábeis Obrigatórias	117
3.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício	120
3.4.3 Aplicação Prática	123
REFERÊNCIAS	136
ANEXO A – MODELO DE PLANO DE CONTAS	138



APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA

Caro Estudante,

É com muita alegria que iniciamos a disciplina de Contabilidade Introdutória I. O nosso objetivo é apresentar um pouco da história, os conceitos e evolução do estudo da contabilidade, bem como suas áreas de atuação, fundamentos, procedimentos básicos de forma que o conduzam ao entendimento do processo de elaboração e compreensão dos demonstrativos contábeis.

Os conteúdos apresentados neste módulo serão primordiais para outras disciplinas que você irá cursar. Espero que tenha comprometimento com seus estudos, sempre revisando, buscando leitura complementar e, sobretudo, realizando as atividades práticas propostas para o curso.

Que a nossa jornada seja repleta de bons momentos no processo de construção do conhecimento em Contabilidade.

Prof.^a Dra. Lorena de Andrade Pinho

Unidade1

A CIÊNCIA CONTÁBIL – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

Neste primeiro capítulo abordaremos as noções introdutórias sobre contabilidade, sua origem, evolução, conceituação e campos de atuação. Os procedimentos contábeis básicos foram apresentados de forma gradativa, visando uma construção de conhecimento a cada página estudada.

A Contabilidade nos últimos anos foi marcada por inúmeras alterações, motivadas pelas mais variadas demandas, tornando-se imprescindíveis constantes atualizações por parte dos profissionais que atuam nessa área. Esses aspectos também estão aqui apresentados.

1.1 A Contabilidade e o Contador

1.1.1 Origem, Evolução e Conceituação

A origem da contabilidade não é relatada por contadores, mas por historiadores, nos livros da história da civilização e da sua evolução. A história da contabilidade foi construída ao longo de muitos anos, em diferentes períodos, com as mais diversas contribuições. (SILVA e MARTINS, 2006). O homem primitivo era nômade, vivia em tribos e possuía o senso de coletividade. Com a evolução natural, esse homem aprendeu a cultivar alimentos e a domesticar os animais, voltando-se à organização da agricultura e do pastoreio, passando a ser sedentário. Nesse momento surgia uma nova organização social e econômica, em torno do direito e uso do solo, rompendo a vida comunitária e originando o patrimônio individual.

Inicialmente, como pode ser verificado nos primeiros relatos, o homem registrava seus bens, ou sua caça, e esses registros foram encontrados nas cavernas, mesmo ainda de forma rudimentar, era uma maneira de se fazer contabilidade, através do registro do patrimônio. Com o surgimento do patrimônio individual, aparecia também a necessidade de repassar a herança deixada de pai para filho (os bens), o que se chamava de *parter, patris*, originando o termo contábil: Patrimônio.

A partir da necessidade do homem de registrar suas posses, como uma forma de controlar e perpetuar seu patrimônio, encontramos alguns indícios do surgimento da contabilidade. A evolução da contabilidade está intimamente ligada à evolução da civilização e não surgiu em função de qualquer tipo de legislação, nem embasada em princípios filosóficos, mas pela necessidade prática do proprietário do patrimônio, preocupado em elaborar um instrumento que lhe permitisse, entre outros benefícios, conhecer, controlar, medir resultados, obter informações sobre seus bens, analisar a evolução de seu patrimônio. Esse proprietário passou a criar rudimentos de escrituração que atendessem a tais necessidades. (UNIVERSO ACADÊMICO XXI, 2008)

Neste contexto, é necessário ressaltar e compreender que a contabilidade é uma Ciência Social Aplicada e, como tal, ela responde às necessidades do homem e evolui de acordo com a sua necessidade.

Segundo Franco (1983, p.20), a finalidade da contabilidade é manter o registro e o controle do patrimônio, e seu campo de aplicação é o das entidades econômicos-administrativas. Sendo assim, podemos concluir que só os patrimônios ociosos, não produtivos e não administrados podem dispensar a contabilidade, ou seja, resumidamente, o controle e a informação.

Até este momento registrava-se o que se possuía, no máximo havia troca, dar e receber, este tipo de registro é chamado de partida simples. Com o processo de evolução, esse patrimônio passou a ser comercializado, surge a venda, neste sentido tem-se as partidas dobradas, passou-se a registrar o que se tem e o que se deve. No processo de evolução, com o advento da tecnologia da informação, já é possível utilizar partidas plurilaterais, múltiplas, para registrar outros aspectos, enfoques dos fatos ocorridos em uma organização.

Eis algumas entidades e publicações sobre a História da Contabilidade para que você possa pesquisar mais detalhes sobre a história da contabilidade:

Entidade	País	Site
The Academy of Accounting Historians	Estados Unidos	accounting.rutgers.edu/raw/aah/
Società Italiana de Storia de la Ragioneria	Itália	www.sisronline.it
Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade	Portugal	www.apotec.pt
AECA – Comisión de História de la Contabilidad	Espanha	www.aeca.org
AFAANZ – Accounting History Special Group	Austrália e Nova Zelândia	www.afaanz.org

Quadro 1 – Algumas entidades dedicadas ao estudo e à pesquisa histórica contábil

Fonte: Pelias, at all (2007, p. 21)

Bem, inicialmente a contabilidade respondia as necessidades de registro do ser humano (pessoa física), com o passar do tempo, abrange também os fatos ocorridos em uma empresa (pessoa jurídica), normalmente relativos às compras e vendas e do resultado dessas operações. Na revolução industrial, quando o processo produtivo permitiu às organizações uma maior complexidade, diversificação e aumento da produção de bens, surgem outras necessidades ao homem e, por sua vez, a contabilidade responde com um novo ramo: A Contabilidade de Custos.

Entretanto, este novo ramo não foi suficiente para elencar ou responder satisfatoriamente as questões relativas à gestão e gerenciamento das atividades, exigindo-se assim uma “nova evolução”, um novo ramo para contabilidade, o chamado Contabilidade Gerencial ou, como tratado mais recentemente: Contabilidade Estratégica.

Ressalte-se que nestes processos de evolução e surgimento de novos ramos para a contabilidade, eles aparecem acompanhados de ferramentas complementares que permitem uma nova configuração aos relatórios produzidos pela contabilidade, como por exemplo, na contabilidade ambiental: o balanço socioambiental, que passou a informar e permitir ao homem compreender os aspectos ambientais relativos ao processo de produção e venda dos seus produtos, respondendo à consciência universal de que os recursos não são ilimitados e não podem ser desperdiçados, colocando em risco a vida do nosso planeta.

PERÍODO	ANO	DESTAQUE
Contabilidade Antiga ou Empírica.	De 8.000 A.C até 1.202 da era Cristã	Livro de Leonardo Fibonacci, Liber abaci, em 1.202 com apenas 03 tiragens manuscritas.
Contabilidade Medieval ou Sistematização da Contabilidade.	De 1.202 até 1.494	Livro de Lucca Pacioli, La Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalitá. A economia europeia em expansão possui grande relevância neste período.
Contabilidade Moderna ou Literatura da Contabilidade.	De 1.494 até 1.840	Livro de Francesco Villa, La contabilitá applicata alle amministrazioni private e pubblliche.
Contabilidade Científica ou Contabilidade Contemporânea	De 1.840 até os dias de hoje	Diversos marcos é o que acontece na contabilidade nos dias atuais.

Quadro 2 – Períodos da Contabilidade

Fonte: Sá (2004) – adaptado

A Contabilidade atua em diversos ramos, sendo ela uma Ciência Social Aplicada, não exata, pois o que se faz em contabilidade depende do entendimento do homem sobre o meio em que ele vive, de como ele interpreta os fatos que registra na contabilidade e, de como ele pode intervir e criar futuro melhor para todos. A contabilidade, como Ciência Social Aplicada, deve acompanhar as evoluções do homem, em seus diversos aspectos, só assim poderá exercer as funções e fornecer informações tempestivas, confiáveis e relevantes aos gestores, investidores e para sociedade na qual ela está inserida.



Sabendo um pouco mais

A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquias etc., tem um campo de atuação muito amplo.

(FEA/USP, 2010, p.01)

Dentro desta concepção, revelar corretamente o que acontece às pessoas físicas, as pessoas jurídicas ou às de direito público, é essencial para garantia de um mundo melhor. Portanto, questões tais como ética, moral, transparência, credibilidade, justiça social e outros não menos importantes, devem nortear o trabalho do profissional contábil.

Em relação à regulamentação do profissional contábil, podemos citar como um marco o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 que cria o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual define as atribuições do Contador e dá outras providências. Cabe destacar que o citado Decreto-Lei, indica que são atribuições do CFC regular normas contábeis, o Exame de Suficiência, o cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, etc. A partir desta data, inúmeros dispositivos legais foram elaborados no sentido de regulamentar a atuação do profissional contábil.

Com efeito, os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) a que estiverem sujeitos.

O Exame de Suficiência é a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante aos conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis e está regulamentada na Resolução CFC nº 1.486/2015. Desta forma, o estudante que concluir o curso de Ciências Contábeis se torna Bacharel em Ciências Contábeis e, quando é aprovado no Exame de suficiência e efetua seu registro no Órgão de Classe, se habilita como Contador.

Faz-se importante destacar, também, o Código de Ética Profissional do Contador, a Resolução CFC nº 803/1996, que estabelece que são deveres do Profissional da Contabilidade: exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

1.1.2 Áreas de Atuação

O profissional contábil pode atuar de várias maneiras, principalmente, pela grande diversidade de ramos da Contabilidade.

As funções da área contábil podem ser exercidas, de forma resumida, nos seguintes campos de atuação:

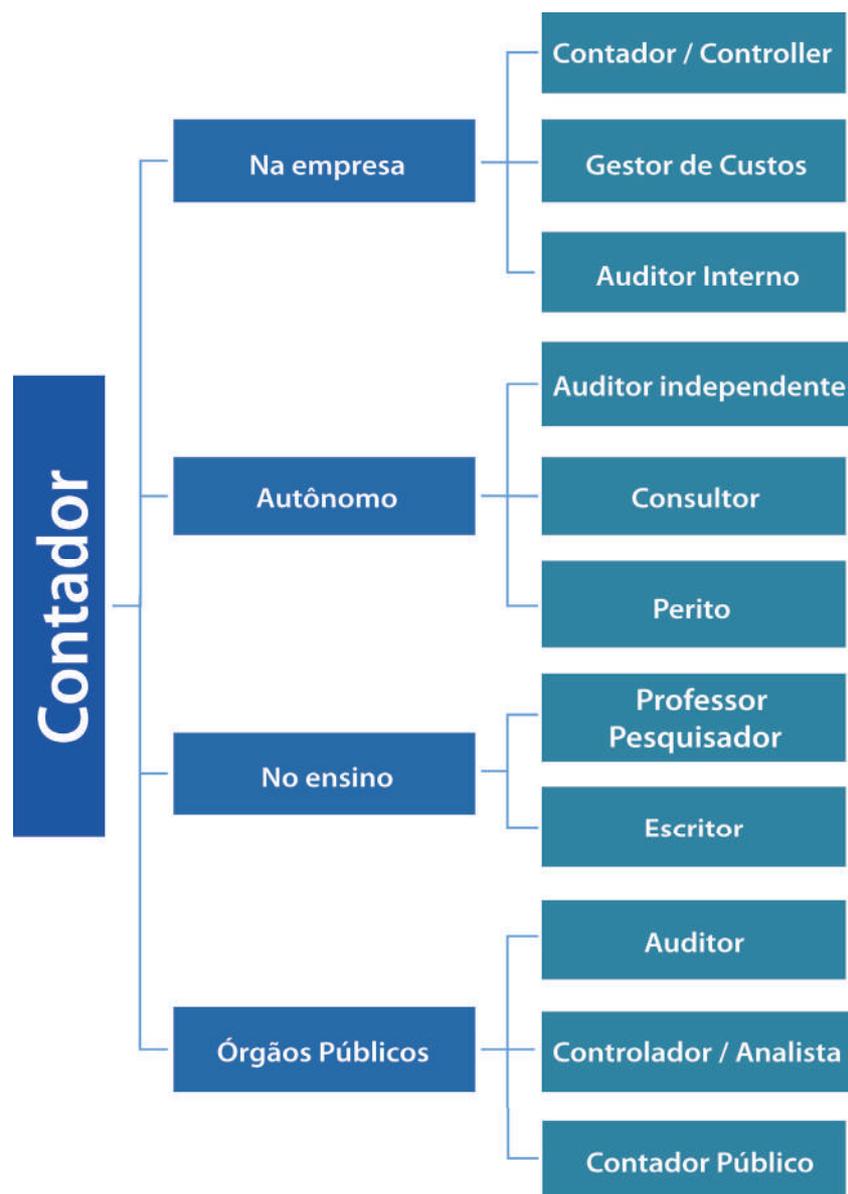


Figura 1– Campos de atuação do profissional contábil

Fonte: Os autores

Em relação aos usuários da informação contábil, incluem, principalmente, administradores da própria empresa, controladores, acionistas ou sócios, clientes, investidores, empregados, integrantes do mercado de capitais, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais, associações, sindicatos, estudantes, além do público em geral.



Figura 2 – Alguns usuários da informação contábil

Fonte: Os autores

Percebe-se a grande amplitude do campo de atuação do profissional contábil, bem como o grande número de usuários da contabilidade.

Certamente a Contabilidade é uma das formações que permite um maior número de possibilidades de atuação nos níveis operacionais, táticos e estratégicos das organizações. A pessoa formada em contabilidade tem ao seu dispor diversas áreas que oferecem oportunidades para o profissional.

Considerando que a contabilidade responde as necessidades do homem, então as questões de ordem, biológica, social e psicológicas também interferem no se fazer contabilidade, e surgem estudos que versam sobre a Contabilidade Mental, Comportamental, *Neuroaccounting*, como ramo de estudo da Ciência Contábil.

São inúmeros os ramos da contabilidade, dentre eles podemos citar: Contabilidade Geral, Contabilidade Financeira, Contabilidade Agrícola, Contabilidade Ambiental, Contabilidade Bancária, Contabilidade da Construção Civil, Contabilidade de Custos, Contabilidade Rural, Contabilidade de Seguros, Contabilidade de Transportes, Contabilidade Doméstica, Contabilidade Estratégica, Contabilidade Gráfica, Contabilidade

Hospitalar, Contabilidade Hoteleira, Contabilidade Imobiliária, Contabilidade Industrial, Contabilidade Mercantil, Contabilidade Pública, Contabilidade Tributária, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Comportamental, etc.

A profissão é uma das mais procuradas e os profissionais bem qualificados, que desempenham atividade com certo grau de complexidade, conseqüentemente, são mais bem remunerados. Habilidade e competências técnicas são exigidas diariamente dos profissionais contábeis. Além disso, lembre-se que a Contabilidade é um instrumento fundamental de combate à corrupção e fraudes, seja na esfera pública ou no âmbito das empresas privadas, exigindo profissionais inexoráveis no que tange à honestidade e preceitos morais.

Cabe destacar novamente que é dever do Profissional da Contabilidade exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial as Normas Brasileiras de Contabilidade e, resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais, nos termos do art. 2º do Código de Ética Profissional do Contador (Resolução nº 803/1996);

1.1.3 A Contabilidade como um Instrumento de Gestão

A contabilidade ao captar e registrar as ocorrências o faz diariamente e em ordem cronológica. Considerando que tudo que impacta as pessoas físicas, jurídicas ou de direito público está registrado na contabilidade, é fácil perceber que a contabilidade pode ser vista como um banco de dados que permite aos seus diversos usuários utilizá-la, extrair e gerar informações para melhor gerenciar seu patrimônio e, conseqüentemente, tomar melhores decisões, ou a melhor decisão.

Os demonstrativos elaborados pela contabilidade, visando fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, de acordo com o CPC 00 - R1 (2011, p. 03), satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, enquanto a qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;

- avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- determinar políticas tributárias;
- determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- regulamentar as atividades das entidades.

Ao fazer uso da contabilidade, como uma ferramenta gerencial e não como comumente vista, uma obrigatoriedade exigida por lei, os ganhos para o usuário são imensuráveis. Aos que fazem uso da contabilidade para suportar o processo de tomada de decisões, como um instrumento de gestão, várias são as questões que ela pode proporcionar ou ajudar a solucionar e/ou decidir.

Neste contexto, a contabilidade deve fazer uso de sistemas: de mensuração, de custeio, de acumulação, além de outros recursos próprios da contabilidade e, de outras ciências que as servem, principalmente, as provenientes das áreas Administrativas, Psicológicas, Sociológicas, Filosóficas, da própria Física, do Direito e, de outras não menos importantes.

Ao se utilizar da contabilidade como instrumento de gestão, é possível elaborar relatórios, demonstrações, que além de atender às normas contábeis, podem e devem fazer uso de conhecimentos advindos de outras ciências para melhor informar ao gestor e possibilitar-lhe uma maior compreensão da situação passada, presente e das possibilidades face aos diversos cenários que se podem apresentar no futuro.



Sabendo um pouco mais

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

CPC 00 - R1 (2011, p. 03)

Cabe destacar que na contabilidade gerencial, a elaboração e apresentação de relatórios contábeis e financeiros possuem um propósito específico direcionados aos agentes econômicos internos, para subsidiar o processo de tomada de decisões. Estes relatórios não precisam necessariamente obedecer a alguma norma específica, e sim, atender à demanda interna. Alguns destes demonstrativos gerenciais apontam análises sobre os custos dos produtos e serviços, composição de preços de venda, planejamento tributário, financeiro e orçamentário, dentre outros.

A condição de antever o futuro propiciada pela capacidade que a contabilidade tem de ofertar ao gestor um conjunto de informações sobre as organizações, é de fundamental importância para continuidade dos negócios, conseqüentemente, para a sobrevivência da organização. A sobrevivência das organizações está fortemente centrada na capacidade desta de antever o futuro e agir de forma proativa para se incorporar e atender às necessidades dos seus clientes garantindo assim a sua continuidade. Lembre-se, a contabilidade, sempre, é elaborada considerando-se que a empresa está em atividade e, que irá manter-se em operação, em continuidade.



Resumo

A contabilidade surge da necessidade do homem, seja de conhecer seus bens, controlar, negociar, ou mesmo, gerenciá-los. A cada etapa de sua evolução a contabilidade responde as suas necessidades apresentando-lhe uma ferramenta ou ramo que possa atendê-lo.

A contabilidade possui diversos usuários internos e externos, que utilizam as informações com objetivos distintos, dentre esses usuários, podemos destacar: administradores; funcionários; sindicatos e associações; governo; fornecedores; bancos; acionistas e demais parceiros.

Existe também uma grande diversidade de ramos de atividades para atuação do profissional contábil, como, por exemplo, nas áreas: comercial; financeira; industrial; bancária; hospitalar; agropecuária; securitária, etc.

A contabilidade também se mostra como um instrumento fundamental para a gestão do negócio, que vai além de uma ferramenta legal e fiscal. As informações produzidas podem ser amplas, diversificadas e de qualidade, fornecendo subsídios relevantes para o processo de tomada de decisões.

1.2 Comitê de Pronunciamentos Contábeis

Neste tópico conheceremos um pouco sobre o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, mais conhecido como CPC, sua origem, objetivo e características. No decorrer, foram apresentadas algumas questões sobre o Pressupostos e Princípios Contábeis e o papel do CPC nesse contexto. Ao final, discorreremos sobre o Capítulo 03 do CPC 00 - R1 (2011) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que versa sobre as Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil.

1.2.1 Origem, Objetivo e Características Básicas do CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado através da Resolução CFC nº 1.055/05, principalmente, em função das seguintes necessidades de:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

O CPC tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (Art. 3º da Resolução CFC nº 1.055/05).

O Comitê é composto a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades (CPC, 2016):

- ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo;
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade;
- FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeira;
- IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis é formado, em sua maioria, por contadores, com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), todos de ilibada reputação e reconhecido conhecimento técnico na área contábil e de divulgação de informações, eleitos a partir das indicações feitas pelas entidades indicadas no parágrafo anterior. Cada entidade é representada por dois membros, que não auferem remuneração. Além dos 12 membros atuais, são sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

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

Outras entidades ou especialistas também poderão ser convidados para discutir temas específicos, podendo formar Comissões e Grupos de Trabalho, por aprovação de 3/4 das entidades representadas no (CPC). Entre esses outros convidados, podemos destacar: entidades ou instituições vinculadas a contadores, auditores, analistas de investimentos ou de Demonstrações Contábeis, relacionadas ao mercado financeiro, em geral, ou ao mercado de capitais, em particular, bem como representantes de universidades que possuam cursos de Contabilidade, reconhecidos como de alta qualidade ou institutos de pesquisas na área contábil vinculado a universidades que mantenham tais cursos, poderão vir a ser convidadas a integrar o CPC, assim como poderão ser excluídas do CPC, observada a manutenção de equilíbrio entre os setores nele representados (CPC, 2016).

Cabe destacar que o CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros e é o Conselho Federal de Contabilidade que fornece a estrutura necessária. O Comitê elegerá, dentre seus membros, quatro Coordenadores, e respectivos Vice-Coordenadores, com mandatos de dois anos, permitindo-se reeleições, a saber (CPC, 2016):

- Coordenador de Operações;
- Coordenador de Relações Institucionais;
- Coordenador de Relações Internacionais;
- Coordenador Técnico.

É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de **Pronunciamentos Técnicos**. Poderá

emitir também **Orientações** e **Interpretações**, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos (CPC, 2016).

Podemos citar como exemplo o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) - CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro de 2011. A mesma redação desse Pronunciamento foi publicada nas entidades indicadas a seguir, observando a estrutura normativa interna de cada órgão:

- CVM - Deliberação nº 675/11
- CFC - Resolução nº 1.374/11, NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL
- BACEN/CMN - Resolução CMN nº 4.144/12
- SUSEP - Circular nº 483/14 Anexo IV
- ANEEL - Resolução Normativa nº 605/14 Manual
- ANS - Resolução Normativa nº 322/13 Anexo I

Os Pronunciamentos Técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas. As Orientações e Interpretações poderão, também, sofrer esse processo. Já foram emitidos mais de quarenta Pronunciamentos técnicos, vinte Interpretações Técnicas e oito Orientações, além das constantes revisões elaboradas nesses instrumentos.



Atenção

As informações apresentadas neste tópico foram extraídas quase na íntegra, da Resolução CFC nº 1.055/05 e do site oficial do CPC (www.cpc.org.br), à qual recomendamos o acesso com certa frequência para manter-se atualizado diante das constantes mudanças promovidas por essa relevante entidade.

1.2.2 História dos Pressupostos e Princípios Contábeis

No Brasil, os princípios contábeis até recentemente, eram normas e regras que deveriam ser operacionalizadas para registrar as ocorrências com a finalidade de gerar informação mais fidedigna possível de uma organização (física, jurídica ou de direito público).

Com o advento da Lei nº 6.404/1976 houve a inclusão dos princípios como matéria legislativa a ser observada pelos agentes econômicos. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou uma primeira versão em 1981, sendo seguida pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Outro marco ocorreu em 1993 quando o CFC instituiu por meio da Resolução CFC nº 750 “Os Princípios Fundamentais da Contabilidade”, em que relacionava sete princípios fundamentais para a contabilidade brasileira, eram eles: Entidade; Continuidade; Oportunidade; Registro pelo Valor Original; Atualização Monetária; Competência; e Prudência.

A Resolução CFC nº 1.282/10, atualizou e consolidou os “Princípios Contábeis”, excluindo o princípio da Atualização Monetária. Recentemente, estas duas Resoluções (750/1993 e 1.282/2010) foram revogadas com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017, pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016.

Tais alterações foram motivadas inicialmente no ano de 2008 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que aprovou e divulgou o CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que apresentava dois Pressupostos Básicos: Regime de Competência; e Continuidade. Posteriormente este CPC 00 publicado em 2008 foi revogado e substituído por outro aprovado em 2011, o CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, atualmente em vigor.

Cabe destacar que o CPC 00 (RI) de 2011, explica em seu prefácio, que o *International Accounting Standards Board* (IASB) está em pleno processo de atualização de sua Estrutura Conceitual e que esse projeto está sendo conduzido em fases. Assim, à medida que um capítulo é finalizado vai sendo substituído. Até a presente data (out/2016) algumas outras mudanças foram realizadas pelo CPC 00 (RI) de 2011, dentre elas, vamos destacar a seguir as que consideramos relacionadas, direta ou indiretamente, os Pressupostos e Princípios (revogados):

- Eliminação do item que discorria especificamente sobre o Regime de Competência (item 22), passando a ser discutido na performance financeira refletida pelo regime de competência (*accruals*) e no Reconhecimento de despesas.
- Passou a tratar o elemento Continuidade como uma premissa subjacente, explicando que “As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto

de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.” (CPC 00 – RI de 2011, p. 22)

- A característica prudência (conservadorismo) foi retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, segundo os *Boards* mencionam nas Bases para Conclusões, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.
- Divisão das características qualitativas da informação contábil-financeira em: características qualitativas fundamentais; e características qualitativas de melhoria.

As características qualitativas da informação contábil-financeira, face à revogação dos Pressupostos e Princípios Contábeis, orientam na direção correta em que a informação contábil dever ser elaborada e divulgada.

1.2.3 Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira

As características qualitativas da informação contábil-financeira apontam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para a tomada de decisões acerca da entidade, utilizadas pelos investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial. Essas características devem ser aplicadas à informação contábil-financeira fornecida pelas demonstrações contábeis (CPC 00 – RI, 2011).



Sabendo um pouco mais

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

(CPC 00 – RI de 2011, p. 14)

As características qualitativas da informação contábil-financeira útil estão divididas em dois grupos:

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

Vejam de forma mais detalhada cada uma destas características. Com efeito, cabe salientar que em boa parte do texto apresentado a seguir, representa uma transcrição literal do Capítulo 03 do CPC 00 - R1 (2011) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que discorre sobre as Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil.

a) Características Qualitativas Fundamentais

Os elementos que compõem as características qualitativas fundamentais são: relevância e representação fidedigna. Dentro de cada um desses elementos, outros aspectos são considerados, conforme indicados na figura a seguir:

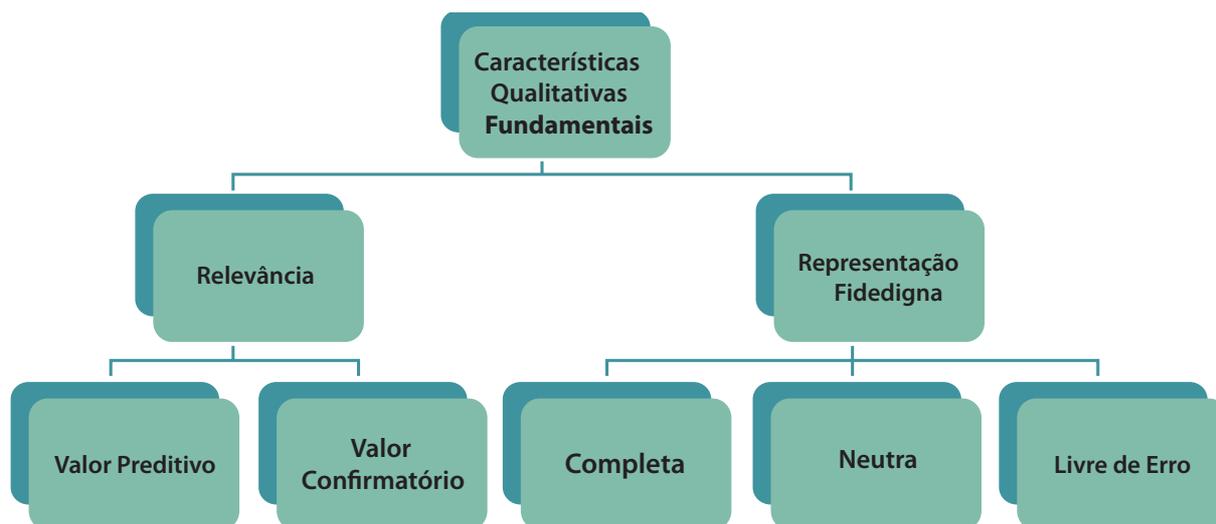


Figura 3 – Características qualitativas fundamentais

Fonte: Elaborado com base no CPC 00 - R1 (2011)

A informação contábil-financeira **relevante** é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários, principalmente, se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos. Considera-se como valor preditivo, se a informação puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados e é empregada pelos usuários ao fazerem suas próprias previsões. A informação contábil-financeira tem valor confirmatório se retroalimentar – servir de

feedback – avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las). O valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil-financeira estão interrelacionados. (CPC 00 – RI de 2011, p. 15)

Dentro deste contexto, o CPC 00 – RI (2011, p. 15) também destaca o elemento Materialidade, que é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Consequentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.

No que concerne a **representação fidedigna**, parte-se do pressuposto que os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos: completa; neutra; e livre de erro. (CPC 00 – RI de 2011, p. 15)

O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira, não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. (CPC 00 – RI de 2011, p. 15 - 16)

A perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível. Para tanto, a informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade realidade reportada para ser útil. O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais usualmente seria (CPC 00 – RI, 2011):

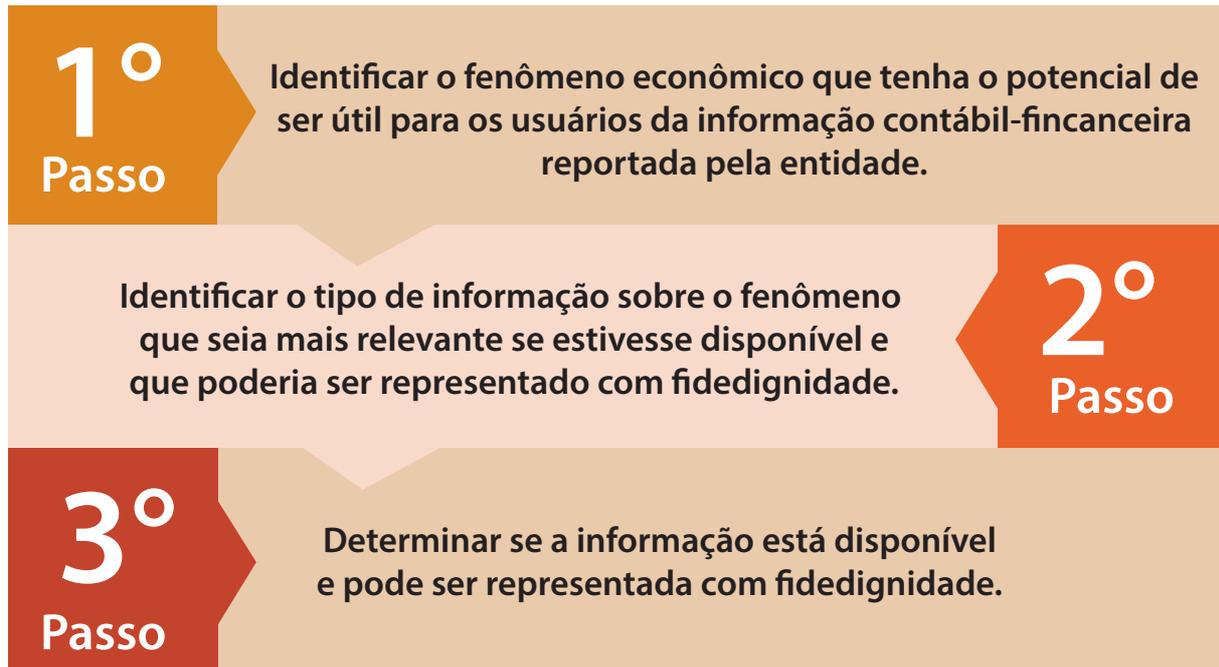


Figura 4 – O processo para aplicação das características qualitativas fundamentais

Fonte: Elaborado com base no CPC 00 - R1 (2011)

Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

b) Características Qualitativas de Melhoria

As características qualitativas que melhoram são: comparabilidade; verificabilidade; tempestividade; e compreensibilidade. Essas características melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade.

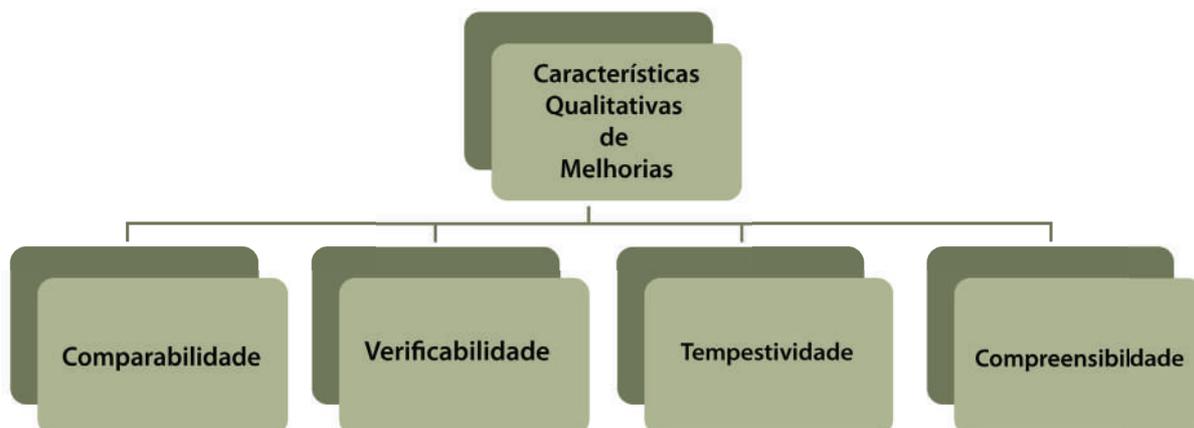


Figura 5 – Características qualitativas de melhoria

Fonte: Elaborado com base no CPC 00 - R1 (2011)

A informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser **comparada** com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data. Permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens. (CPC 00 – RI de 2011, p. 17 - 18)

Cabe destacar que muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

A **verificabilidade** significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável. Essa verificação pode ser direta ou indireta. (CPC 00 – RI de 2011, p. 18)

Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências. (CPC 00 – RI de 2011, p. 18)

Os relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a **compreensível**. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo. (CPC 00 – RI de 2011, p. 18 - 19)

Vale ressaltar que certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. A exclusão de informações sobre esses fenômenos dos relatórios contábil-financeiros pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida. Contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos (CPC 00 – RI, 2011).

As características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível. Entretanto, as características qualitativas de melhoria, quer sejam individualmente ou em grupo, não podem tornar a informação útil se dita informação for irrelevante ou não for representação fidedigna (CPC 00 – RI, 2011).



Resumo

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das várias entidades brasileiras, em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão de normas e representação e processos democráticos na produção dessas informações. O CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações sobre procedimentos de Contabilidade.

As normas que tratavam os Postulados e Princípios Contábeis foram recentemente revogadas (com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017). Todavia, os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações emitidas pelo CPC orientam a forma adequada sobre procedimentos a serem adotados e a divulgação de informações pela Contabilidade.

Em contrapartida, atualmente, o CPC dispõe de forma ampla sobre as características das informações contábeis. As características qualitativas da informação contábil-financeira foram subdivididas em dois grupos: (a) características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna); e (b) características qualitativas de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade).

Para que os usuários tomem decisões com confiança, é necessário que a elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro sejam importantes e que representem com fidedignidade o que se propõe representar, além de serem revertidos pelas características qualitativas de melhoria, a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

O profissional contábil precisa acompanhar as constantes mudanças no cenário contábil, que são motivadas por inúmeros fatores. Para tanto, acompanhar os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações emitidas pelo CPC torna-se imprescindível para o bom desempenho da sua profissão.

1.3 A Estática Patrimonial

A contabilidade tem como propósito oferecer aos seus diversos usuários informações contábil-financeiro sobre a entidade, através da apresentação dos seus demonstrativos acerca da posição **patrimonial** e financeira da entidade. Cabe destacar, que estes demonstrativos devem ser revertidos das características qualitativas da informação contábil-financeira.

Dentre as demonstrações contábeis, vamos destacar duas: Balanço Patrimonial; e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). No caso do Balanço, analisamos a estática patrimonial, através da apresentação dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido da entidade. Na DRE, são observadas as receitas e as despesas, através da dinâmica patrimonial, que nós revela o desempenho financeiro referente a um intervalo de tempo.

1.3.1 O Patrimônio

Para satisfazer aos seus objetivos, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte: ativos; passivos; patrimônio líquido; receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas; alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e fluxos de caixa (CPC 26 – R1, 2011, p. 05).

Quando o propósito é apresentar a situação patrimonial da empresa, podemos fazer uma análise da sua posição estática, que é observado através do patrimônio da empresa, constituindo a posição patrimonial em um dado momento, indicando a sua estrutura qualitativa e quantitativa, isto é, nos seus elementos e nos seus componentes e valores. Nestes termos, a estática patrimonial procura demonstrar em um dado momento, a estrutura e a composição patrimonial da entidade.

A estrutura e a composição do patrimônio é revelada, principalmente, pelo demonstrativo contábil denominado de Balanço Patrimonial, constituído pelos os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Enquanto os elementos relacionados à mensuração do desempenho encontramos na Demonstração do Resultado do Exercício, constituído pelas receitas e as despesas.

Desta forma, a estática patrimonial indica a posição financeira referente a um dado ponto no tempo, visualizado principalmente no Balanço Patrimonial, que discrimina o patrimônio da entidade no final do exercício social, na data em que o Balanço é elaborado. Na maioria das vezes, esse demonstrativo é elaborado no dia 31 de dezembro de cada ano.

Já a dinâmica patrimonial evidencia o desempenho financeiro em um intervalo de tempo, podendo ser analisado a partir da Demonstração do Resultado do Exercício, que em regra geral é elaborado no dia 31 de dezembro de cada ano, todavia, apresenta o total de receitas e despesas de todo o exercício (de 01 de janeiro a 31 de dezembro).

O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa física ou jurídica. São contas ou grupos patrimoniais: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

1.3.2 O Significado dos Grupos Patrimoniais: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

Partindo da premissa que o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações (exigíveis e não exigíveis), aceitamos que os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos (bens e direitos), os passivos (obrigações exigíveis) e o patrimônio líquido. Nestes termos, seguem algumas definições iniciais de acordo com o CPC 00 – RI (2011, p. 23):

- **Ativo** é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.
- **Passivo** é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.
- **Patrimônio Líquido** é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

O capítulo 04 do CPC 00 – RI (2011) discorre sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (texto remanescente). Nesse capítulo são feitos esclarecimentos mais completos sobre os elementos que compõem o patrimônio.



Dica

Sugere-se uma leitura aprofundada e cuidadosa do O CPC 00 – RI (2011), para melhor compreensão dos assuntos, principalmente, dos itens que discorrem sobre:

- a) Ativo – do item 4.8 ao 4.14 (p. 23-24);
- b) Passivo – do item 4.15 ao 4.19 (p. 24-26); e
- c) Patrimônio Líquido – do item 4.20 ao 4.23 (p. 26).

No patrimônio líquido (PL) também se registra a dívida da entidade para com seus sócios ou acionistas, uma vez que, em termos gerais, o recurso inicial de uma empresa é proveniente do capital social, que nada mais é do que o investimento inicial feito pelo titular, sócios ou acionistas de uma empresa (que pode ser totalmente integralizado no ato ou não). Em contrapartida, esses esperam obter um retorno futuro do investimento realizado, através da distribuição de lucros que possivelmente a empresa irá gerar. Com base nesse entendimento, alguns livros classificam o PL como uma obrigação não exigível, pois, apesar de ter uma obrigação perante seus sócios, se mostra diferente em relação às contas do passivo, em que a empresa possui uma obrigação com terceiros em que será exigido um pagamento previsto.

O Patrimônio Líquido também representa a soma do capital social, suas variações, os lucros e as reservas. Nesses termos, é aquele que possui como origem a própria atividade econômica da entidade, como lucros, reservas de capital e reservas de lucros.



Atenção

O Patrimônio Líquido faz parte do Passivo da empresa, nos termos da Lei nº 6.404/76, entretanto, para fins didáticos, em algumas situações vamos separá-lo do Passivo, para melhor compreensão do assunto abordado.

Lembrando que é no Balanço Patrimonial que encontramos os valores do ativo, passivo e do Patrimônio Líquido, em uma determinada data (geralmente no dia 31 de dezembro de cada ano). No Balanço, o patrimônio da empresa se encontra em equilíbrio, a partir da igualdade entre os bens e direitos e as obrigações e as participações dos acionistas, ou seja, o Ativo será igual à soma do Passivo mais o PL. A partir desse entendimento, chegamos também à seguinte equação patrimonial:

$$A = P + PL$$

Em que:

A = Ativo

P = Passivo

PL = Patrimônio Líquido

1.3.3 Situação Líquida ou Patrimônio Líquido (PL)

Com base na equação patrimonial ($A=P+PL$), percebemos que a soma dos valores que fazem parte do grupo Ativo deve ser igual à soma dos valores que compõem o grupo do Passivo (+ PL). Contudo, podemos imaginar que certa empresa pode possuir mais bens e direitos do que obrigações, e vice e versa. Nessas situações, notamos que existe um grupo do lado do passivo que serve como um tipo de “contrapeso” para dar o equilíbrio na “balança patrimonial”, denominado de Patrimônio Líquido (PL), ou Situação Líquida.

O Patrimônio Líquido pode ser **positivo**, **negativo** ou **nulo**, de acordo com os valores dos bens e direitos, e das obrigações da empresa. Com base nessas três possibilidades e analisando a equação patrimonial ($A=P+PL$), em que existe uma igualdade entre ambos os lados, algumas são as possibilidades de configurações dos estados patrimoniais, vejamos:

- **Situação Líquida Positiva ($PL > 0$)**. Quando o somatório dos bens e direitos superam as obrigações com terceiros. Situação líquida ativa em que existe riqueza própria. Considerando o $A > P$.
- **Situação Líquida Negativa ($PL < 0$)**. Quando o Ativo é menor que o Passivo e o PL é negativo. Também chamada de deficitária. Considerando o $A < P$.
- **Situação Líquida Nula ($PL = 0$)**. Quando o PL é nulo, ou seja, igual a zero. Também denominado de situação líquida nula, inexistente ou ativo igual a passivo. Considerando o $A = P$.

Cabe destacar que nestas três situações apresentadas, os valores do Ativo e do Passivo são sempre maiores que zero. Todavia, ainda existem possibilidades particulares em que esses valores podem ser iguais a zero, contudo, nunca negativos. Em contrapartida, existe a possibilidade do Patrimônio Líquido ser positivo, negativo ou nulo.

1.3.4 A Contabilidade por Balanços Sucessivos

Agora que já temos um conhecimento inicial sobre contabilidade, vamos estudar um pouco sobre balanços sucessivos.

Na contabilidade nós temos diversas escolas: Alemã, Árabe, Italiana, Norte Americana etc. Em verdade, essa forma de se fazer contabilidade por balanços sucessivos foi proposta pela escola americana com fins didáticos, para que o aluno tenha uma visão do impacto de cada evento nos relatórios contábeis

Quando falamos em balanço, é comum pensarmos no final do ano, isso acontece por conta de ser justamente no dia 31 de dezembro que, normalmente, que as empresas realizam seus balanços. Mas, no dia a dia, internamente, a empresa pode elaborar diversos balanços, tantos quantos lhe for conveniente, por exemplo, pode elaborar um balanço a cada operação.

A contabilidade por balanços sucessivos consiste que a cada operação realizada pela empresa faz-se a alteração em um novo balanço patrimonial, desta forma, após outra operação, será feito um novo balanço patrimonial, partindo-se do balanço patrimonial anterior e assim sucessivamente.

A seguir um modelo simplificado da composição de Balanço Patrimonial, que será estudado de forma mais ampliada no próximo capítulo.

Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Circulante Disponibilidade (Caixa e Banco) Clientes Estoques	Passivo Circulante Empréstimos Financiamentos Bancários Fornecedores Obrigações Trabalhistas e Tributárias Outras Obrigações
Ativo Não Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível	Passivo Não Circulante Empréstimos Financiamentos
	Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Ações ou Quotas em Tesouraria (Lucros ou) Prejuízos Acumulados

Quadro 3 – Exemplo de composição do Balanço Patrimonial

Fonte: elaborado com base na literatura disponível

No Balanço Patrimonial cada uma das contas deve informar o acumulado em determinada data. Ao se adotar Balanço Sucessivo, a cada movimento, a cada registro de operações que a empresa realiza se prepara um novo balanço, e nele é suficiente listar as contas que apresentaram movimento e que têm um saldo na data da sua elaboração.



Exemplo

Utilizando a metodologia dos Balanços Sucessivos para efetuar os lançamentos contábeis, vamos a cada operação, montar um novo Balanço Patrimonial.

1ª Situação: subscrição do capital social

Fundação de uma empresa, denominada Estudos EAD LTDA, com investimento inicial em dinheiro no valor de R\$ 10.000,00 (capital social) dos sócios, com início das atividades: 01/07/20X1.

A entidade recebe um Ativo (Caixa) no valor de R\$ 10.000,00 e, em contrapartida, forma o Patrimônio Líquido inicial. Após a subscrição e integralização em dinheiro do capital social, o Balanço Patrimonial toma a forma apresentada a seguir:

Estudos EAD LTDA CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balanço Patrimonial em 01/07/X1			
ATIVO	X1	PASSIVO	X1
<u>ATIVO CIRCULANTE</u>	<u>10.000,00</u>	<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>	<u>-</u>
Diponível			
Caixa	10.000,00		
<u>ATIVO NÃO CIRCULANTE</u>	<u>0,00</u>	<u>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</u>	<u>-</u>
		<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>10.000,00</u>
		<u>Capital Social</u>	<u>10.000,00</u>
		Capital Subscrito	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00

2ª Situação: aquisição de móveis e utensílios

A empresa adquire em 25/07/20X1, mediante pagamento a vista, móveis por R\$ 2.000,00. Com essa transação, a empresa adquire novo Ativo. Vejamos o novo Balanço.

Estudos EAD LTDA CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balanço Patrimonial em 25/07/20X1			
ATIVO	X1	PASSIVO	X1
<u>ATIVO CIRCULANTE</u>	8.000,00	<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>	-
Disponível			
Caixa	8.000,00		
<u>ATIVO NÃO CIRCULANTE</u>	2.000,00	<u>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</u>	-
<u>Imobilizado</u>	2.000,00	<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	10.000,00
Móveis	2.000,00	<u>Capital Social</u>	10.000,00
		Capital Subscrito	10.000,00
TOTAL	10.000,00	TOTAL	10.000,00

3ª Situação: aquisição de equipamentos

Aquisição de uma máquina no valor de R\$ 4.000,00 junto ao fornecedor, em 26/07/20X1 com pagamento para 60 dias.

Com essa transação, a empresa adquire outro ativo (equipamentos), e surge uma obrigação (fornecedor) aumentando o passivo.

Estudos EAD LTDA CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balanço Patrimonial em 25/07/20X1			
ATIVO	X1	PASSIVO	X1
<u>ATIVO CIRCULANTE</u>	8.000,00	<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>	4.000,00
Disponível		Fornecedor	4.000,00
Caixa	8.000,00		
<u>ATIVO NÃO CIRCULANTE</u>	6.000,00	<u>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</u>	-
<u>Imobilizado</u>	6.000,00	<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	10.000,00
Móveis	2.000,00	<u>Capital Social</u>	10.000,00
Maquinas	4.000,00	Capital Subscrito	10.000,00
TOTAL	14.000,00	TOTAL	14.000,00

Podemos observar que através da metodologia dos balanços sucessivos, a empresa elabora um novo balanço a cada transação, utilizando sempre o saldo do balanço anterior para montar o balanço atual.

Leitura Complementar...

- História do Pensamento Contábil, 2007, de Silva e Martins.
- Reportagem da Exame.com - As 9 profissões mais procuradas pelo mercado em 2015
- Reportagem do portal G1 - Veja os 15 cargos com os maiores salários de São Paulo
- Assista também ao vídeo da Fundação Brasileira de Contabilidade sobre a História da Contabilidade.
- Leia artigos sugeridos em nossa biblioteca sobre este assunto. Aprofunde sempre que possível seus estudos, isto fortalecerá a construção do conhecimento

Unidade 2

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS BÁSICOS E A DINÂMICA PATRIMONIAL

No segundo capítulo deste módulo vamos aprofundar um pouco mais nossos estudos sobre a contabilidade, conhecendo suas contas e respectivas classificações, os tipos de lançamentos, livros contábeis e alguns demonstrativos. Vamos lá?

2.1. As Contas e suas Classificações

2.1.1 As Contas e os Aspectos Introdutórios do Plano de Contas

No final do capítulo anterior, através da metodologia dos Balanços Sucessivos, percebemos que a cada nova movimentação da empresa foi elaborado um novo Balanço Patrimonial. Todavia, na prática, seria inviável elaborar um Balanço após cada nova movimentação. Vamos imaginar a movimentação de uma empresa de revenda de mercadoria, que a cada instante existe uma nova venda, uma nova compra, um novo pagamento. Por isso, muitos Balanços Patrimoniais são elaborados de forma periódica, sejam eles mensais, semestrais ou anuais.

Para elaboração do Balanço Patrimonial os registros contábeis de uma entidade são feitos através de lançamentos em contas específicas, por isso, é muito importante que a contabilidade organize a estrutura, a terminologia e a ordem das **contas** que podem ser utilizadas no momento dos registros contábeis.

Na contabilidade, os registros contábeis são realizados em contas, que nada mais é do que o nome técnico dado a cada componente do patrimônio e do resultado. Assim, todos os acontecimentos que ocorrem nas entidades, que podem ser expressos de forma monetária, são registrados pela contabilidade em contas próprias, por exemplo:



Exemplo

A empresa de Comércio Alfa3 realiza uma compra à vista de R\$15.000,00 em mercadorias, para revenda.

Em quais contas a empresa deve registrar tal movimentação?

Para ficar mais fácil identificar as contas, pode nos perguntar:

Qual foi a origem do recurso?

A origem do recurso foi da conta “**Caixa**”, em virtude da compra ter sido à vista.

Onde este recurso foi aplicado?

O recurso foi aplicado na conta “**Mercadorias**”, em virtude da aquisição de produtos para revenda.

Assim, a empresa deve registrar a movimentação realizada nas contas “**Caixa**” e “**Mercadorias**”.

Podemos perceber no exemplo anterior, que as movimentações realizadas a vista pela empresa são registradas em uma conta denominada “**Caixa**”, enquanto os itens que são comercializados são registrados em uma conta chamada de “**Mercadorias**” (em alguns casos também pode ser denominada de “Estoques”).

Uma das primeiras ações do Contador na criação de uma empresa é justamente prever quais contas podem ser movimentadas no decorrer de suas atividades. Para isso, é necessário realizar uma análise cuidadosa em relação: as especificidades e a natureza da entidade; sua estrutura organizacional e o sistema operacional; o volume de negócios; a composição do patrimônio; as necessidades de controle de informações fiscais e gerenciais; e os tipos de transações que podem ocorrer, dentre outros.

Após este estudo minucioso o profissional contábil planeja a melhor forma pela qual as transações da empresa devem ser registradas e evidenciadas, elaborando assim um **Plano** e um **Manual de Contas** a ser utilizado pela entidade analisada.



Sabendo um pouco mais

O plano de contas consiste em um conjunto de títulos, apresentados de forma coordenada e sistematizada, previamente definidos, nele traduzida a estrutura das contas a serem utilizadas de maneira uniforme para representar o estado patrimonial da entidade, e de suas variações, em um determinado período.

(RESOLUÇÃO CFC N.º 1.418/12)

Cabe ressaltar que cada empresa possui o seu Plano de Contas, tendo em vista que cada uma possui suas particularidades. Entretanto, este Plano não deve ser rígido, ele precisa permitir a inclusão e/ou exclusão de contas, em virtude das constantes necessidades impostas, seja pelo governo, pelo mercado ou pela própria economia, que fazem surgir novas legislações e regulamentos que provocam a necessidade adequação da contabilidade a este novo cenário. O Plano de Contas¹ deve possibilitar que a contabilidade da empresa responda de forma satisfatória a estas possíveis mudanças, através da adequação precisa de suas contas.

No **Anexo A** deste módulo, você pode consultar um modelo de Plano de Contas simplificado que foi disponibilizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC n.º 1.418/12, que dispõe sobre Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

O manual de contas, de forma geral, apresenta a descrição da função, do funcionamento e da natureza da conta, ou seja, contém comentários e indicações gerais sobre a aplicação e o uso de cada conta individualmente. Veja a seguir os exemplos das contas “Caixa” e “Mercadorias”, com a respectiva indicação de sua função, funcionamento e natureza:

Conta: Mercadorias

Função: registrar as entradas e saídas de mercadorias do estoque da empresa.

Funcionamento

Debita-se: quando ocorrer uma entrada de mercadorias no estoque

Credita-se: quando ocorrer uma saída de mercadorias do estoque

Natureza: devedora

Conta: Caixa

Função: registrar as entradas e saídas de dinheiro no caixa da empresa.

Funcionamento

Debita-se: quando ocorrer uma entrada ou recebimento de numerário em espécie

Credita-se: quando ocorrer uma saída de numerários em espécie

Natureza: devedora

2.1.2 Classificação das Contas

As contas utilizadas na contabilidade podem ser classificadas, principalmente, em relação aos seus elementos, sua natureza e seu desdobramento. Em relação à classificação quanto aos seus **elementos**, podemos destacar as:

Contas Patrimoniais → registram os bens, os direitos e as obrigações; e

Contas de Resultados → registram as receitas, despesas e custos.

¹ Maiores informações sobre o Plano de Contas (técnicas para elaboração, função e funcionamento das contas) serão trabalhadas nas próximas disciplinas do curso.

Observação: as contas também podem ser classificadas como contas de compensação que “constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos materializar-se-ão no futuro e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.” (Resolução CFC n.º 1.330/11). # *O estudo mais detalhado deste conteúdo será realizado em outro momento do curso!*

Em relação à **natureza**, as contas podem ser classificadas em:

Devedoras → as contas do ativo, de despesas, retificadoras do passivo e retificadoras do patrimônio líquido; e

Credoras → as contas do passivo, patrimônio líquido, receitas e retificadoras do ativo.

Observação: as contas retificadoras (também conhecidas como contas redutoras) são contas que possuem saldo contrário em relação às demais contas do mesmo grupo. Como exemplo podemos citar a conta de “depreciação” (registrada no Ativo) e a conta de “Capital a Integralizar” (registrada no Patrimônio Líquido). # *O estudo mais detalhado deste conteúdo será realizado em outro momento do curso!*

As contas também podem ser classificadas em relação a sua necessidade de **desdobramento**, das quais podem ser:

Sintéticas → são as contas em que o saldo é calculado através da soma de duas ou mais contas analíticas e que não podem ser divididas em subcontas; e

Analíticas → são as contas que representam os elementos no maior grau de detalhamento, que podem ser divididas em subcontas.

Para exemplificar, vamos consultar o Plano de Contas Simplificado (no Anexo A deste módulo) e localizar as contas “Caixa” e “Caixa e Equivalentes de Caixa”. Podemos observar que cada conta é precedida de seu respectivo código:

“1.1.1 - Caixa e Equivalentes de Caixa” → conta sintética; e

“1.1.1.01 – Caixa” → conta analítica.

Cabe destacar que as movimentações que ocorrem na empresa devem ser registradas em contas específicas. Estes registros são feitos através de lançamentos contábeis a **débito** ou a **crédito**, em suas respectivas contas.

2.1.3 Débito e Crédito

No estudo da Contabilidade, os termos “débito” e “crédito”, possuem significados distintos dos adotados na linguagem cotidiana, em que as pessoas associam o termo “débito” a algo negativo e o termo “crédito” a algo positivo.

Debitar significa registrar em uma conta, na coluna do lado esquerdo, um determinado valor. Isto representa lançar a débito.

Creditar significa lançar certo valor na coluna do lado direito de uma conta, também conhecido como lançar a crédito.



Sabendo um pouco mais

“Os leigos em Contabilidade, geralmente, são levados a pensar que débito significa algo desfavorável, e crédito algo favorável. Na realidade, isto não ocorre, pois tais denominações são, hoje, simplesmente convenções contábeis [...]”

(FEA/USP, 2010, p. 40)

Na contabilidade devemos associar o termo **débito** à **aplicação de recurso** e o termo **crédito** a **origem dos recursos**. Para compreender melhor, vamos analisar a seguinte situação: em uma relação de empréstimo, quem fornece o recurso é o credor e quem recebe o recurso é o devedor. Se Pedro empresta dinheiro a Marta, a origem do recurso foi de Pedro e o recurso foi destinado a Marta, assim Pedro é o credor e Marta a devedora.

Nesta mesma linha de raciocínio, se a empresa foi constituída com um capital social subscrito de R\$ 80.000,00 em dinheiro, então o capital social subscrito, nesta relação, representa o “credor” e o caixa representa o “devedor”. Temos nesta relação uma origem e uma aplicação de recurso.

Vamos analisar melhor esta situação, perguntando:

Qual foi a origem do recurso? A origem do recurso foi a conta “Capital Subscrito”.

Onde o recurso foi aplicado? O recurso foi aplicado na conta “Caixa”.

Quais contas foram movimentadas? As contas “Caixa” e “Capital Subscrito”.

Fazendo o registro desta operação, lançariamos a:

Débito (D) → no valor de R\$80.000,00 na conta Caixa.

Crédito (C) → no valor de R\$80.000,00 na conta Capital Subscrito.

Lançamento a DÉBITO → Aplicações de recursos

Lançamento a CRÉDITO → Origens dos recursos

2.2 Lançamentos Contábeis

Na contabilidade o termo “lançar” significa registrar através da escrita um fato contábil, que deve estar amparado em documentação hábil e idônea. Estes lançamentos podem ser feitos em razonetes, livros contábeis obrigatórias e auxiliares. Cabe destacar que alguns destes lançamentos contábeis não se resumem simplesmente em debitar e creditar, mas deve possuir também: o valor (ou valores) expresso(s) em moeda nacional; a data do lançamento; e o histórico da movimentação. Como veremos a seguir.

2.2.1 Método das Partidas Dobradas

No século XV, na Itália, o frade franciscano Luca Pacioli², difundiu o método das partidas dobradas, que é universalmente aceito. Apesar de muito antigo, este o método consegue atender aos objetivos que se propõe nos tempos atuais.



Sabendo um pouco mais

“O registro de qualquer operação implica que a um débito numa ou mais contas deve corresponder um crédito equivalente em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados.”

(FEA/USP, 2010, p. 43)

² Não há um consenso em relação a quem criou o Método das Partidas Dobradas, para alguns historiadores o frade franciscano Luca Pacioli apenas disseminou o método.

Em síntese, podemos compreender que a cada lançamento, o valor total lançado nas contas a débito deve ser sempre igual ao total do valor lançado nas contas a crédito, desta forma, não há devedor sem o correspondente credor. Para cada origem existirá uma aplicação, ou seja, para cada débito existirá um ou mais créditos, ou vice-versa.

A origem do termo “partidas dobradas” está relacionada justamente ao fato de que em uma operação deve existir duas movimentações (no mínimo), uma a crédito e outra a débito.

Devemos observar, na aplicação do método das partidas dobradas:

	Não há débito sem o correspondente crédito.
	A soma dos débitos será sempre igual à soma dos créditos.
	A soma dos saldos devedores será igual à soma dos saldos credores.
	As origens dos recursos serão iguais às aplicações dos recursos.

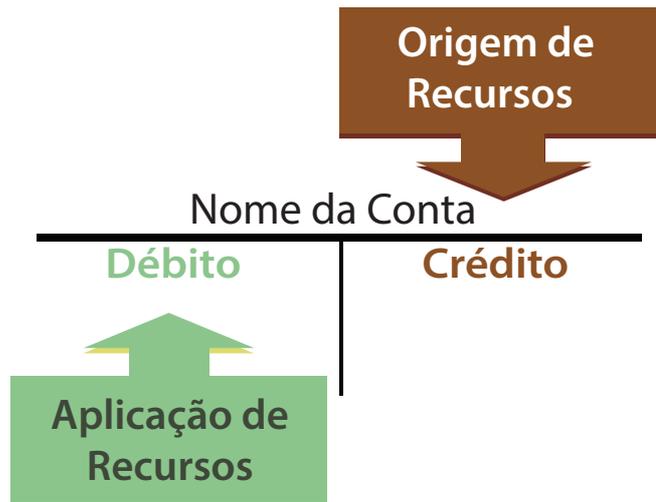
Existem quatro fórmulas em que podem ser lançadas as movimentações da empresa:

- Primeira fórmula → requer apenas um lançamento a débito e outro lançamento a crédito.
- Segunda fórmula → requer um lançamento a débito e dois lançamentos ou mais a crédito.
- Terceira fórmula → requer dois lançamentos ou mais a débito e apenas um lançamento a crédito
- Quarta fórmula → requer dois ou mais lançamentos a débito e dois ou mais lançamentos a crédito.

No decorrer deste módulo veremos alguns exemplos práticos da aplicação do método das partidas dobradas e das quatro fórmulas de lançamentos.

2.2.2 Lançamentos em Razonetes

Um dos instrumentos didáticos utilizados academicamente para efetuar o registro em uma determinada conta é o **razonete**, que é uma representação em forma de “T”, também chamada simplesmente de “Conta T”. Na conta “T” podemos visualizar três partes, cada parte com uma finalidade específica: na parte de cima devemos indicar o nome da conta; no lado esquerdo os valores lançados a débito; e no lado direito os valores lançados a crédito. Vejamos:



Ao registrar um fato contábil, atendendo ao método das partidas dobradas, deve-se registrar a origem e aplicação do recurso, simultaneamente. Debita-se a aplicação e credita-se a origem. Ou seja, no razonete, para debitar uma conta deve-se lançar os valores no lado esquerdo e para creditar deve-se lançar os valores no lado direito.

Devemos observar também a **natureza** da conta, pois, desta forma conseguimos determinar o lado a ser utilizado para os aumentos e o lado destinado às diminuições, no momento do lançamento. Este ponto é importante para se aprender a mecânica do lançamento em razonetes, ou seja, como determinar quais as contas que devem ser debitadas e quais contas devem ser creditadas no registro das operações.

Para ficar mais fácil, usaremos os mesmos exemplos apresentados anteriormente, só que desta vez, utilizando o método das partidas dobradas e os lançamentos em razonetes.



Exemplo

Operação A:

Dois sócios decidem constituir a empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* (conserto e revenda de móveis), no dia 02.01.20X1, com um capital social totalmente subscrito em dinheiro, no valor de R\$ 80.000,00.

Analisando a situação:

A origem do recurso: foi o “Capital Subscrito” pelos sócios.

A aplicação do recurso: foi aplicado no “Caixa” da empresa.

Contas movimentadas: “Caixa” e “Capital Subscrito”.

Os lançamentos devem ser feitos a:

Débito (D) → no valor de R\$80.000,00 na conta Caixa. (Aplicação do recurso)

Crédito (C) → no valor de R\$80.000,00 na conta Capital Social. (Origem do recurso)

Fazendo o registro desta operação, em razonetes, lançaríamos da seguinte forma:

Aplicação do Recurso		Origem do Recurso	
Caixa		Capital Subscrito	
a	80.000		80.000 a

O recurso foi oriundo dos sócios, através da integralização no Capital Subscrito e aplicado no Caixa. Portanto, debita-se, do lado esquerdo, a conta Caixa e credita-se, do lado direito, a conta Capital Subscrito (primeira fórmula). A conta Caixa pertence ao Ativo Circulante da empresa, enquanto o Capital Subscrito faz parte do Patrimônio Líquido.

Operação B:

A referida empresa realiza uma compra à vista de R\$15.000,00 em mercadorias, para revenda, no dia 04.01.20X1, conforme a Nota Fiscal (NF) nº 0417 recebida.

A origem do recurso: a origem do recurso foi o “Caixa” da empresa, mediante o pagamento à vista.

A aplicação do recurso: foi na compra de “Mercadorias” para revenda.

Contas movimentadas: “Mercadorias” e “Caixa”.

Os lançamentos devem ser feitos a:

Débito (D) → no valor de R\$15.000,00 na conta Mercadorias. (Aplicação do recurso)

Crédito (C) → no valor de R\$15.000,00 na conta Caixa. (Origem do recurso)

Observe que a conta “Caixa” da empresa já possui um saldo de R\$80.000, proveniente da operação anterior, assim, nós vamos movimentar esta mesma conta (mesmo razonete), só que desta vez vamos creditá-la.

Fazendo o registro desta operação, em razonetes, lançaríamos da seguinte forma:

Aplicação do Recurso		Origem do Recurso	
Mercadorias		Caixa	
b	15.000	80.000	15.000 b
		Saldo →	65.000

O recurso está saindo do caixa da empresa para compra de mercadoria para revenda. Portanto, debita-se a conta de “Mercadorias” e credita-se a conta “Caixa”. Ambas as contas pertencem ao Ativo Circulante da empresa. Perceba que para apuramos o saldo de uma conta, quando ela tiver valores debitados (no lado esquerdo) e valores creditados (no lado direito) basta subtrairmos o valor total lançado de cada lado.

Operação C:

A empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* realiza a compra de veículo para o seu ativo imobilizado, no valor total de R\$35.000,00, no dia 27.01.20X1. A empresa pagou R\$10.000,00 à vista e o restante através de um financiamento para pagamento em longo prazo com o Banco A, conforme Contrato nº 50071 e Nota Fiscal (NF) do veículo nº 1893.

A origem do recurso: foi o “Caixa”, com parte do pagamento à vista e o “Financiamento com o Banco A”, mediante financiamento a longo prazo.

A aplicação do recurso: foi na compra de um “Veículo” para o ativo imobilizado da empresa.

Contas movimentadas: “Veículos”, “Caixa” e “Financiamento Banco A”.

Os lançamentos devem ser feitos a:

Débito (D) → no valor de R\$35.000,00 na conta “Veículos”. (Aplicação do recurso)

Crédito (C) → no valor de R\$10.000,00 na conta “Caixa”. (Origem do recurso)

Crédito (C) → no valor de R\$25.000,00 na conta “Financiamento Banco A”. (Origem do recurso)

Fazendo o registro desta operação, em razonetes, lançaríamos da seguinte forma:

Aplicação do Recurso		Origem do Recurso		Origem do Recurso	
Veículos		Caixa		Financiamento Banco A	
c	35.000	80.000	15.000 b		25.000 c
			10.000 c		
		Saldo →	55.000		

Observe que nesta operação tivemos dois lançamentos a crédito e um lançamento a débito (segunda fórmula), tendo em vista que o veículo adquirido pela empresa foi realizado com parte do pagamento à vista e o restante através de um financiamento. Assim, debita-se a conta de “Veículos” e creditam-se as contas “Caixa” e “Financiamento Banco A”.

Note também que a conta “Caixa” pertence ao grupo do Ativo Circulante, enquanto a conta de “Veículos” pertence ao grupo do Ativo Não Circulante – Imobilizado. Já a conta de “Financiamento Banco A”, faz parte do Passivo Não Circulante - Financiamento, por conta de o financiamento ter sido realizado para pagamento em longo prazo. (Consulte o Plano de Contas no Anexo A deste módulo e identifique as contas movimentadas!)



Resumo

Observe que as contas do Ativo pertencem ao lado esquerdo do Balanço Patrimonial e que a natureza de suas contas é devedora³. Quando efetuamos um lançamento a débito (do lado esquerdo) nas contas do Ativo os seus saldos aumentam e quando creditamos (do lado direito) os seus saldos diminuem.

Já para as contas do Passivo e Patrimônio Líquido (PL), que pertencem ao lado direito do Balanço Patrimonial, a natureza de suas contas é credora³. Quando efetuamos um lançamento a débito (do lado esquerdo) nas contas do Passivo e PL os seus saldos diminuem e quando creditamos (do lado direito) os seus saldos aumentam.

Contas De	Efetua-se um lançamento a:	
	Débito Para	Crédito Para
Ativo	Aumentar	Diminuir
Passivo	Diminuir	Aumentar
Patrimônio Líquido	Diminuir	Aumentar

Quadro 4 – Efeitos dos lançamentos a débito e a crédito
 Fonte: FEA/USP, 2010, p. 42

Lembre-se que:

- ➔ Devemos debitar a movimentação que representa a aplicação do recurso.
- ➔ Devemos creditar a movimentação que representa a origem do recurso.

3. Exceto as contas retificadas

2.2.3 Aplicação Prática Resolvida

Dois sócios, André Martins e Luiza Pires, decidem constituir a empresa de Comércio ContaFix de revenda de mercadorias no início do ano de 20X1. No decorrer desse exercício social a empresa efetuou as movimentações indicadas a seguir.

Item	Data	Movimentação
a	02/01/20X1	Constituição da empresa, através de um capital social de R\$ 300.000,00 sendo, 50% subscrito no ato e em moeda corrente.
b	06/02/20X1	Foi aberta a conta corrente no Banco Alfa, sendo depositada a importância de R\$ 100.000,00 proveniente do caixa da empresa.
c	15/03/20X1	Compra de um veículo para o Imobilizado, através de um financiamento no valor de R\$ 30.000,00 junto a Concessionária Carros Bons, para pagamento em 3 parcelas iguais e anuais. A 1ª parcela vence no dia 15/10/20X1.
d	19/04/20X1	Compra de um software, no valor de R\$ 8.000,00 pago em cheque, para ser usado na empresa.
e	26/05/20X1	Compra de R\$ 50.000,00 em mercadorias para o estoque, sendo 50% pago em cheque e o restante para pagamento em 120 dias, junto ao fornecedor Vende.
f	02/06/20X1	Integralizado, em móveis para o Ativo Imobilizado da empresa, R\$ 50.000,00 do capital.
g	01/07/20X1	Realização de um empréstimo junto a Financeira Fale com a Moça, no valor de R\$ 45.000,00 para pagamento em 5 parcelas iguais e anuais, sendo que a primeira vencerá no dia 01/07/20X2. O recuso foi aplicado no banco.
h	18/08/20X1	Compra de um veículo, no valor de R\$ 18.000,00 pago em cheque, para o Imobilizado.
i	26/09/20X1	Pagamento do total da dívida junto ao fornecedor Vende, com recursos do banco.
j	15/10/20X1	Pagamento em cheque da 1ª parcela do financiamento referente a aquisição de um veículo para o Imobilizado, no dia 15/03/20X1, no valor de R\$ 10.000,00.
k	11/11/20X1	Novas compras de mercadorias, para o estoque no valor de R\$ 30.000,00 sendo pago 50% a vista e o restante a prazo.

Quadro 5 – Movimentação da aplicação prática 2.2.3

Aplicando o Método das Partidas Dobradas, pede-se:

Evidencie os fatos contábeis da empresa ContaFix do exercício social de 20X1, utilizando os rasonetes.

Lançamentos efetuados :

PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Capital Subscrito		Capital a Integralizar	
	300.000,00 a1	a1 300.000,00	150.000,00 a2
			50.000,00 f
		300.000,00	200.000,00
		100.000,00	

* De acordo com Método das Partidas Dobradas, o valor total lançado nas contas a débito deve ser sempre igual ao total do valor lançado nas contas a crédito, desta forma, não há devedor sem o correspondente credor, para cada origem existirá uma aplicação ou vice-versa.

* Para efetuar corretamente o lançamento do dia 15/03/20X1 (“c”) é necessário que compreenda corretamente o conceito de curto (circulante) e longo prazo (não circulante). São classificadas no grupo do **Passivo Circulante** as obrigações da companhia com vencimento até o **exercício seguinte**. Enquanto estão classificadas no grupo do **Passivo Não Circulante** as obrigações da companhia com **vencimento após o término do exercício seguinte**.

Desta forma, no caso da compra do veículo, através de um financiamento no valor de R\$ 30.000,00, para pagamento em 3 parcelas iguais e anuais, sabendo que estamos no exercício de 20X1, teríamos:

- 1ª parcela de R\$ 10.000,00 com vencimento em 20X1 – vencimento no exercício corrente;
- 2ª parcela de R\$ 10.000,00 com vencimento em 20X2 – vencimento no exercício seguinte; e
- 3ª parcela de R\$ 10.000,00 com vencimento em 20X3 – vencimento **após** o término do exercício seguinte.

Neste exemplo, temos que lançar duas parcelas (R\$ 20.000,00) na conta “Financiamentos” do Passivo Circulante, pois, tem vencimento até o final do exercício social seguinte, e uma parcela (R\$10.000,00) na conta “Financiamentos” do Passivo Não Circulante, pois, esta última parcela tem vencimento **após** o término do exercício seguinte, ou seja, vencimento em 20X3.

* Usando a mesma analogia, vamos analisar a movimentação do dia 01/07/20X1 (“g”), em que foi realizado um empréstimo no valor de R\$ 45.000,00 para pagamento em 5 parcelas iguais e anuais, sendo que a primeira vencerá no dia 01/07/20X2, em que teríamos:

- 1ª parcela de R\$ 9.000,00 com vencimento em 20X2 – vencimento no exercício seguinte;
- 2ª a 5ª parcela de R\$ 9.000,00 cada, com vencimento em 20X3, 20X4, 20X5 e 20X6 – vencimento **após** o término do exercício seguinte.

Como estamos no exercício 20X1, temos apenas uma parcela (R\$ 9.000,00) com vencimento no exercício social seguinte (20X2) que deve ser lançada na conta de “Empréstimos” do Passivo Circulante e as demais parcelas (R\$ 36.000,00) com vencimento **após** o término do exercício seguinte, ou seja, após 20X2, que devem ser lançadas na conta de “Empréstimos” do Passivo Não Circulante.

* Após finalizar todos os lançamentos nos razonetes, deve-se calcular o saldo das contas.

* Observe que as contas do Ativo possuem saldo no lado do débito, ou seja, possuem natureza devedora, enquanto as contas da Passivo e Patrimônio Líquido possuem natureza credora, pois os saldos estão no lado do crédito.



Dica

Responda alguns exercícios que estão disponíveis no AVA. A melhor forma de compreender melhor os assuntos abordados é praticando!

2.3 A Escrituração e os Livros Contábeis: Diário e Razão

2.3.1 A Escrituração Contábil

Os livros usados pela empresa para escrituração podem possuir diversas finalidades, podendo ser livros principais ou auxiliares. Alguns livros são facultativos e outros são obrigatórios, seja pela natureza do negócio e/ou porte da empresa. Alguns autores classificam os livros em três tipos principais:

Livros	Características	Exemplos
Fiscais	Livros exigidos pelo fisco (Federal, Estadual ou Municipal)	Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); Registro de Apuração de IPI; Registro de Apuração de ICMS; Livro de Prestação de Serviço, etc.
Sociais	Livros exigidos pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº6.404/76).	Livro de Transferências de Ações Nominativas; Livro de Atas das Assembleias Gerais; Livro de Registro de Partes Beneficiárias; Livro de Presença de Acionistas; Livro de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, etc.
Contábeis	Livros destinados à escrituração contábil dos atos e dos fatos administrativos que ocorrem na entidade.	Livro Diário; Livro Razão; Livro Caixa; Livro Contas-correntes, etc.

Quadro 6 – Tipos de livros

Fonte: elaborado com base na literatura disponível

No que concerne a escrituração Contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução CFC n.º 1.330/11, aprovou a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000³, que trata da Escrituração Contábil. Tal resolução teve como objetivo estabelecer critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais. Os elementos apresentados a seguir foram extraídos da citada Resolução.

Cabe lembrar que a escrituração contábil deve ser realizada com observância as normas contábeis, além disso, a escrituração contábil deve ser executada:

- em idioma e em moeda corrente nacionais;
- em forma contábil;
- em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

Em relação à forma contábil, apontada anteriormente, a escrituração deve conter, no mínimo:

3 A ITG 2000 foi alterada e consolidada em 05/12/2014 como ITG 2000 (RI).

- data do registro contábil, ou informação que permita identificar, de forma única, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Em relação aos livros contábeis, nesta disciplina, trabalharemos os dois principais livros contábeis obrigatórios: o Livro Diário; e o Livro Razão.

2.3.2 Livro Diário e Livro Razão

O Livro Diário e o Livro Razão, como dito anteriormente, são livros contábeis obrigatórios utilizados para armazenar as informações de forma padronizada, para controle e geração de informações necessárias. Cada livro possui uma finalidade própria.

Livro Diário: registra as operações que ocorrem na entidade, no seu dia-a-dia, daí a origem do seu nome, por apresentar as operações diárias. Uma das suas principais características é a ordem cronológica dos fatos que deve ser observada de forma impreterível. Os totais do débito e do crédito deverão ser sempre iguais, sendo a conta débito lançada antes da conta crédito.

Livro Razão: registra separadamente o movimento de todas as contas analíticas de forma individualizada, indicando os seus saldos atualizados. Este livro possibilita conhecer a movimentação de débito e crédito de cada elemento que compõe o patrimônio da empresa. Ou seja, é o detalhamento por contas individuais dos lançamentos realizados no Livro Diário.

Os Livros Diário e Razão são revertidos de uma série de formalidades, conforme estabelece a Resolução CFC n.º 1.330/11. Quando estes livros forem confeccionados em forma não digital (impressa), devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- serem encadernados;
- terem suas folhas numeradas sequencialmente;
- conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Com o advento da tecnologia, estes livros também são aceitos em forma digital⁴, para tanto, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

⁴ Em caso de escrituração contábil em forma digital, não há necessidade de impressão e encadernação em forma de livro, porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade, conforme item 17 da Resolução CFC n.º 1.330/11.

- serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
- serem autenticados no registro público competente.

a) Modelo do Livro Diário

Os elementos indispensáveis para elaboração do Livro Diário são: data da operação; título da conta debitada e título da conta creditada; valor lançado a débito e a crédito; e o histórico da movimentação. Outros elementos complementares também podem ser adicionados.

O histórico da movimentação contempla de forma resumida as informações fundamentais sobre a operação que foi realizada, com as características principais dos documentos comprobatórios envolvidos na operação, por exemplo: o nº da nota fiscal (NF), o nº do cheque, nº do contrato, nome de terceiros envolvidos etc. Neste histórico dos lançamentos, podemos usar códigos e/ou abreviaturas, desde que permanentes e uniformes. Veja a seguir em modelo simples do Livro Diário.

Data	Código da Conta	Conta	Histórico	Débito	Crédito

Quadro 7 – Modelo simples do Livro Diário

Fonte: elaborado com base na literatura disponível

Podemos encontrar diversos modelos de Livro Diário, todavia, estes modelos devem apresentar os elementos mínimos indispensáveis para sua confecção.



Exemplo

Utilizando as mesmas três operações apresentadas anteriormente, vejamos como ficariam os registros destas operações no Livro Diário:

Operação A: Dois sócios decidem constituir a empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* (revenda de móveis), no dia 02.01.20X1, com um capital social totalmente subscrito em dinheiro, no valor de R\$ 80.000,00.

Operação B: A referida empresa realiza uma compra à vista de R\$15.000,00 em mercadorias, para revenda, no dia 04.01.20X1, conforme a Nota Fiscal (NF) nº 0417 recebida.

Operação C: A empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* realiza a compra de veículo para o seu ativo imobilizado, no valor total de R\$35.000,00, no dia 27.01.20X1. A empresa pagou R\$10.000,00 à vista e o restante através de um financiamento para pagamento em longo prazo com o Banco A, conforme Contrato nº 50071 e Nota Fiscal (NF) do veículo nº 1893.

Data	Código da Conta	Conta	Histórico	Débito	Crédito
02/01/20X1	1.1.1.01	Caixa	Constituição da empresa de comércio Alfa3, com um capital social totalmente subscrito em dinheiro pelos sócios	80.000	80.000
	2.3.1.01	a Capital Subscrito			
04/01/20X1	1.1.3.01	Mercadorias	Compra à vista de em mercadorias, conforme a NF nº 0417	15.000	15.000
	1.1.1.01	a Caixa			
27/01/20X1	1.3.3.04	Veículos	Compra de veículo, parte do valor pago a vista e o restante financiado com o Banco A, conforme Contrato nº 50071 e NF do veículo nº 1893.	35.000	10.000
	1.1.1.01	a Caixa			
	2.2.1.01	Financiamentos Banco A			

Quadro 8 – Exemplo do Livro Diário

O primeiro passo para a escrituração do Livro Diário é o registro da data. Lembre-se de seguir rigorosamente a ordem cronológica para o registro dos fatos. Na sequência, vamos identificar as contas movimentadas. O código da conta é um elemento opcional que foi utilizado no exemplo. Encontramos este código no Plano de Contas da empresa, no caso do exemplo apresentado, estamos usando o modelo do Anexo A deste módulo. As contas a serem registradas devem seguir o método das partidas dobradas. A primeira conta a ser escriturada é a conta debitada, enquanto a conta creditada deve ser registrada abaixo e um pouco à direita, geralmente precedida da preposição “a”, como observado no exemplo. A próxima coluna a ser preenchida é a do histórico, com um breve resumo das principais informações sobre a operação. Por último, o valor lançado a débito ou a crédito, na sua respectiva conta.

Observe que no registro do dia 27/01/20X1, temos um registro de partida de 2ª fórmula, com um lançamento a débito e dois lançamentos a crédito, totalizando valores iguais.

b) Modelo do Livro Razão

Os elementos indispensáveis para elaboração do Livro Razão são: identificação da conta; código da conta; data; histórico; coluna para lançamentos a débito e outra para o lançamento a crédito; natureza da conta; e o saldo.

No livro razão deve ser registrada a movimentação de cada conta individualmente, tantas forem as contas indicadas no Plano de Contas da empresa. Veja um modelo simples do Livro Razão:

Título da Conta:			Código:		
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C

Quadro 9 – Modelo simples do Livro Razão

Fonte: elaborado com base na literatura disponível



Exemplo

Fazendo referência ao exemplo anterior, vamos fazer o registro das movimentações no Livro Razão da conta “Caixa”.

Título da Conta: Caixa			Código: 1.1.1.01		
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
02/01/20X1	Constituição da empresa de comércio Alfa3, com um capital social totalmente subscrito em dinheiro pelo sócios.	80.000		80.000	D
04/01/20X1	Compra à vista de em mercadorias, conforme a NF nº 0417.		15.000	65.000	D
27/01/20X1	Compra de veículo, parte do valor pago a vista e o restante financiado com o Banco A, conforme Contrato nº 50071 e NF do veículo nº 1893.		10.000	55.000	D

Quadro 10 – Exemplo do Livro Razão

Perceba que o razonete deriva do razão, ou seja, o razonete nada mais é do que uma forma simplificada do razão, em que temos os registros a débito e a crédito de uma determinada conta. No exemplo apresentado, este seria o razonete da conta caixa:

Caixa	
80.000	15.000
	10.000
<hr/> 55.000	

Para iniciar a escrituração do Livro Razão, primeiro temos que definir em qual conta vamos começar a registrar as operações, tendo em vista que o registro do Razão é realizado em contas individuais. A conta escolhida neste exemplo foi a “Caixa”, seguido da indicação do seu código (identificado no Plano de Contas). Obedecendo a ordem cronológica, o primeiro campo a ser preenchido é o da data, na sequência devemos informar do histórico da movimentação (o mesmo usado no Livro Diário). No próximo campo registra-se o valor lançado a débito **ou** a crédito, logo após, temos que apresentar o saldo atualizado da respectiva conta.

O último campo a ser preenchido corresponde ao da Natureza da Conta. Perceba que neste campo **não** devemos informar se o lançamento foi a débito ou a crédito e sim a Natureza da Conta. No exemplo apresentado, a natureza da conta é devedora, pois, em regra geral, as contas do Ativo possuem natureza devedora.

Livro Diário → os lançamentos contábeis são agrupados por dia, gerando um controle diário dos fatos contábeis da entidade.

Livro Razão → os lançamentos contábeis são registrados por contas, gerando um controle individualizado de cada conta movimentada.

2.3.3 O Balancete de Verificação

O balancete de verificação é um demonstrativo contábil auxiliar que relaciona as contas movimentadas pela empresa em determinado período, indicando os seus respectivos saldos.

Através do balancete de verificação podemos elaborar outros demonstrativos contábeis, como por exemplo, Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Também pode ser utilizado para verificar a correta aplicação do método de partidas dobradas, e, na maioria das vezes é utilizado apenas para o uso interno da organização.

O balancete de verificação pode ser apresentado de várias maneiras: com seis colunas (apresentando os saldos do balancete anterior, o movimento do período e o saldo atual); com oito colunas (indicando os saldos anteriores, o movimento e os saldos do período e os saldos atuais); e o com duas colunas (apontando os atuais saldos devedores ou credores). Todos os modelos de balancete devem indicar no cabeçalho o nome da empresa e a data de elaboração do balancete de verificação.

O modelo do balancete de verificação de duas colunas é o mais simples, porém é um dos mais utilizados e práticos, no qual é constituído da seguinte forma: a primeira parte indica o nome da conta movimentada; a segunda parte é dividida em duas colunas, a do saldo devedor e a do saldo credor. A última linha do balancete deve indicar a soma total dos saldos devedores e credores, os quais devem ser iguais, ou seja, a soma dos saldos devedores deve ser igual à soma dos saldos credores. Vejamos o modelo:

Nome da Empresa		
Balancete de Verificação em XX/XX/XX		
Conta	Saldo	
	Devedor	Credor
Total		

Quadro 11 – Modelo simples do Balancete de Verificação

Fonte: elaborado com base na literatura disponível

A elaboração do balancete de verificação se inicia com o registro das contas movimentadas nos razonetes e seus respectivos saldos (devedor ou credor) para o demonstrativo, ou seja, se o razonete de determinada conta apontar saldo final devedor (lado esquerdo), este saldo será transportado para a coluna do saldo “Devedor” do balancete de verificação. Assim como, se o razonete de outra conta apresentar como saldo final credor (lado direito), este saldo será transportado para a coluna do saldo “Credor”.

Muitas empresas elaboram o balancete de verificação mensalmente, visando assessorar os gestores no processo de tomada de decisão, tendo em vista que é um demonstrativo auxiliar de grande utilidade prática e fácil entendimento.

Outro momento em que se indica a elaboração do balancete, visando a conferência dos lançamentos realizados, seria após a realização do registro da última movimentação do período, ou seja, antes do: confronto das contas de resultado, dos ajustes no estoque e na receita de vendas de mercadorias (proveniente das devoluções de compras e vendas), da apuração do imposto devido, da apuração do resultado do exercício, bem como o cálculo e provisão do imposto de renda e da contribuição social.

p.ex **Exemplo**

Vejamos as mesmas três operações apresentadas anteriormente (A, B e C):

Operação A:

Dois sócios decidem constituir a empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* (revenda de móveis), no dia 02.01.20X1, com um capital social totalmente subscrito em dinheiro, no valor de R\$ 80.000,00.

Operação B:

A referida empresa realiza uma compra à vista de R\$15.000,00 em mercadorias, para revenda, no dia 04.01.20X1, conforme a Nota Fiscal (NF) nº 0417 recebida.

Operação C:

A empresa de *Comércio e Serviço Alfa3* realiza a compra de veículo para o seu ativo imobilizado, no valor total de R\$35.000,00, no dia 27.01.20X1. A empresa pagou R\$10.000,00 à vista e o restante através de um financiamento para pagamento em longo prazo com o Banco A, conforme contrato nº 50071 e Nota Fiscal (NF) do veículo nº 1893.

Os razonete seriam assim representados:

Contas do Ativo					
Caixa		Mercadorias		Veículos	
a	80.000	15.000	b	15.000	35.000
	15.000	10.000	c		
Saldo→	55.000		Saldo→	15.000	Saldo→
					35.000

Contas do Passivo e PL			
Financiamentos		Capital Subscrito	
Banco A (PNC)		Capital Subscrito	
	25.000	80.000	a
	25.000 ← Saldo	80.000	

Desta forma, vejamos como ficaria o balancete de verificação de duas colunas:

Comércio Alfa3		
Balancete de Verificação em 31/01/X1		
Conta	Saldo	
	Devedor	Credor
Caixa	55.000	
Mercadorias	15.000	
Veículos	35.000	
Financiamentos Banco A (PNC)		25.000
Capital Subscrito		80.000
Total	105.000	105.000



Resumo

O balancete de verificação é um demonstrativo auxiliar que relaciona as contas (e seus respectivos saldos) movimentadas pela empresa em determinado período. A soma dos saldos devedores deve ser igual à soma dos saldos credores.

2.3.4 Balanço Patrimonial: Apresentação e Composição

Conforme visto no primeiro capítulo deste módulo, o Balanço Patrimonial é um demonstrativo Contábil destinado a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira de uma entidade, observando determinados critérios de avaliação. A palavra balanço decorre do equilíbrio entre os lados do Ativo e Passivo/Patrimônio Líquido, cujos totais são sempre iguais.

As empresas possuem a necessidade de apresentar a sua situação patrimonial, bem como as variações que ocorreram durante determinado período. A elaboração do Balanço Patrimonial consegue resumir e apresentar estes dados, seja através da evidenciação do Ativo, com as aplicações dos recursos, do Passivo, indicando quantos desses recursos são devidos a terceiros e do Patrimônio Líquido, apresentando a proporção do capital próprio, a liquidez da empresa e seu nível de endividamento. (FEA/USP, 2010)

A forma e apresentação do Balanço seguem alguns critérios padronizados, o que favorece a sua elaboração, facilitando análises e comparações. Em relação à forma, o Balanço possui dois lados: no lado esquerdo são evidenciadas as contas que compõem o Ativo; do lado direito, as contas que constituem o Passivo e Patrimônio Líquido.

Cabe salientar que a Lei nº 6.404/76, também conhecida como Lei das Sociedades por Ações, estabelece em seu art. 178, as contas que compõem o Ativo e o Passivo. Observe que o Patrimônio Líquido, nos termos desta Lei, faz parte do Passivo, todavia, para fins didáticos, em alguns momentos vamos separá-los para melhor compreensão.

Composição do Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante:	Passivo Não Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimento	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Ações ou Quotas em Tesouraria
	(Lucros ou) Prejuízos Acumulados

Quadro 12 – Composição do Balanço Patrimonial

Fonte: Elaborado com base nos §§ 1º e 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/76 e CPC 26.

Com base na Lei nº 6.404/76, os lucros das sociedades por ações, de forma obrigatória, precisam ser totalmente destinados, sejam para as reservas de lucros ou dividendos. Desta forma, as demais entidades podem usar a conta de **Lucros** ou Prejuízos Acumulados, desde que legalmente admitidos.

Cabe destacar que o ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses (CPC 26 R1, 2011, p. 20).

Diante do exposto, pode-se entender que o ciclo operacional define o longo e o curto prazo para a empresa, desta forma, períodos de tempo inferiores ao ciclo operacional da empresa são considerados curto prazo (circulante), enquanto que períodos maiores que o ciclo operacional é considerado de longo prazo (não circulante). Assim, os ativos

circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal.

a) Ativo

As contas do Ativo serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez, ou seja, as primeiras contas a serem apresentadas no Balanço do lado esquerdo serão as com maior liquidez (observando o Plano de Contas elaborado pela empresa). Ainda de acordo com a Lei nº 6.404/76, art. 179, as contas serão classificadas da seguinte forma:

Ativo Circulante		
Subgrupos	Características	Exemplo
Disponibilidades	Os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade.	Caixa, depósitos bancários, aplicações de liquidez imediata.
Direitos Realizáveis no Curso do Exercício Social Subsequente	Os títulos de crédito, valores mobiliários e os outros direitos de curto prazo. Os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades da entidade.	Duplicatas e títulos a receber, estoques.
Despesas do Exercício Seguinte	As aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.	Despesas de seguro a apropriar.

Quadro 13 – Composição do Ativo Circulante

Fonte: Elaborado com base no art. 179 da Lei nº 6.404/76.

As contas do grupo do Ativo Circulante, nos termos do CPC 26 (2011, p. 19), devem ser classificadas como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Em relação ao grupo do Ativo Circulante, temos as seguintes características:

Ativo Não Circulante		
Subgrupos	Características	Exemplo
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, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.	Contas a receber a longo prazo, empréstimos a controladas.
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.	Obras de artes, propriedades para investimentos, participações em Coligadas, provisões para perdas.
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.	Terrenos, edificações, máquinas, equipamentos, veículos, móveis e utensílios
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.	Marcas e patentes, direito autoral, direitos de concessão, softwares.

Quadro 14 – Composição do Ativo Não Circulante

Fonte: Elaborado com base no art. 179 da Lei nº 6.404/76.

Cabe ressaltar que quando não satisfizer qualquer dos critérios indicados anteriormente, para classificação como Ativo Circulante, todos os demais ativos devem ser classificados como Ativo Não Circulante.

b) Passivo Exigível

Chamaremos de Passivo Exigível as obrigações que serão exigidas da entidade em dado momento. Este grupo de contas também é conhecido como capital de terceiros.

O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios CPC 26 (2011):

- espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
- a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Passivo Exigível		
Grupos	Características	Exemplo
Passivo Circulante	As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de bens e direitos do ativo não circulante, quando vencerem no exercício seguinte.	Fornecedores, salários e encargos a pagar, contas e impostos a pagar.
Passivo Não Circulante	As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de bens e direitos do ativo não circulante, quando vencerem após o término do exercício seguinte.	Empréstimos, financiamentos, encargos financeiros.

Quadro 15 – Composição do Passivo

Fonte: Elaborado com base no art. 180 da Lei nº 6.404/76.

Com efeito, quando não for satisfeito qualquer um dos critérios indicados anteriormente, para classificação como Passivo Circulante, todos os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Para classificação do Passivo exigível, deve-se observar a ordem decrescente de grau de exigibilidade, ou seja, quanto mais próximo o prazo de vencimento de uma obrigação, maior será o grau de exigibilidade. Este critério deve ser observado no momento da elaboração do Plano de Contas.

c) Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido (PL) faz parte do Passivo, porém, possui uma natureza especial, pois são evidenciadas as obrigações junto aos acionistas, sócios ou titular da empresa. O Patrimônio Líquido é a diferença entre os valores do Ativo (+) e do Passivo (-) de uma entidade.

Patrimônio Líquido		
Grupos	Características	Exemplo
Capital Social	Investimento inicial feito pelo titular, sócios ou acionistas de uma empresa. Representam as cotas do capital subscrito e a parcela a realizar.	Capital subscrito, capital a integralizar.
Reservas de Capital¹	Os valores recebidos que ultrapassarem a importância destinada à formação do capital social, a título de ágio na subscrição de ações; o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.	Reservas de Capital
Ajustes de Avaliação Patrimonial¹	As contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo.	Outros resultados abrangentes.
Reservas de Lucros	As contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.	Reserva legal, reserva estatutária, reserva para contingência.
Ações em Tesouraria¹	São destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.	Ações em tesouraria.
(Lucros ou) Prejuízos Acumulados	São destinados para esta conta os (lucros ou) prejuízos do exercício até a destinação (do lucro ou) da amortização do prejuízo.	Prejuízos Acumulados

¹Estas contas serão estudadas de forma mais aprofundada nas próximas disciplinas do curso.

Quadro 16 – Composição do Patrimônio Líquido

Fonte: Elaborado com base no art. 182 da Lei nº 6.404/76.

O PL constitui a riqueza líquida à disposição dos proprietários, representando a soma do capital social, suas variações, os lucros e as reservas. Desta forma, pode-se dizer que parte da sua composição se origina da própria atividade econômica da entidade, como lucros, reservas de capital e reservas de lucros. O PL também é conhecido como **capital próprio**.



Exemplo

Utilizando as mesmas três operações apresentadas anteriormente (A, B e C), vejamos como seria o Balanço Patrimonial do Comércio Alfa3, em 31/01/X1:

Comércio Alfa3 CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balanço Patrimonial em 31/01/X1			
ATIVO	X1	PASSIVO	X1
<u>ATIVO CIRCULANTE</u>	<u>70.000,00</u>	<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>	<u>0</u>
Caixa	55.000,00		
Mercadorias	15.000,00	<u>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</u>	<u>25.000,00</u>
		Financiamentos	25.000,00
<u>ATIVO NÃO CIRCULANTE</u>	<u>35.000,00</u>		
Imobilizado	35.000,00	<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>80.000,00</u>
Veículos	35.000,00	Capital Social	80.000,00
TOTAL	105.000,00	TOTAL	105.000,00



Resumo

As contas no Balanço Patrimonial devem ser dispostas observando os elementos patrimoniais, que compreende os bens, direitos, obrigações exigíveis e situação líquida. Os Ativos, os Passivos e o Patrimônio Líquido são os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no Balanço Patrimonial.

O ciclo operacional da empresa define o longo e o curto prazo para a empresa. Geralmente as empresas consideram como ciclo operacional normal o período de doze meses.

O Ativo compreende os bens e direitos da entidade e as contas devem ser organizadas de acordo com o seu grau de liquidez. No Ativo as contas são classificadas em dois grandes grupos: Ativo Circulante; e Ativo Não Circulante. No Ativo Circulante são registradas as disponibilidades; os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente; e as despesas do exercício seguinte. Enquanto o Ativo Não Circulante é subdividido em: Realizável a Longo Prazo; Investimentos; Imobilizado; e Intangível.

No Passivo, propriamente dito, estão registradas as obrigações exigíveis da empresa, também conhecido como capital de terceiros. As contas do Passivo são classificadas como: Passivo Circulante; e Passivo Não Circulante. No Passivo Circulante são registradas as obrigações de curto prazo, ou seja, as obrigações que vencem no exercício seguinte. Já no Passivo Não Circulante são evidenciadas as obrigações exigíveis que possuem vencimento em prazo maior, ou seja, as obrigações de longo prazo, consideradas as que vencem após o término do exercício social seguinte.

O Patrimônio Líquido, também conhecido como capital próprio, representa a diferença entre os valores do Ativo (+) e do Passivo (-) de uma entidade. Os grupos de contas que compõem o PL são: Capital Social; Reservas de Capital; Ajustes de Avaliação Patrimonial; Reservas de Lucros; Ações em Tesouraria; e (Lucros ou) Prejuízos Acumulados.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Capital Subscrito		Capital a Integralizar	
	300.000,00 a1	a1 300.000,00	150.000,00 a2
			50.000,00 f
			200.000,00
		100.000,00	

Comércio ContaFix		
CNPJ nº 00.000.000/0001-00		
Balancete de Verificação em 31/12/X1		
Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
Caixa	35.000,00	
Banco	59.000,00	
Mercadorias	80.000,00	
Veículos	48.000,00	
Móveis	50.000,00	
Software	8.000,00	
Fornecedores		15.000,00
Empréstimo (PC)		9.000,00
Financiamentos (PC)		10.000,00
Empréstimo (PNC)		36.000,00
Financiamentos (PNC)		10.000,00
Capital Subscrito		300.000,00
Capital a Integralizar	100.000,00	
TOTAL	380.000,00	380.000,00

Comércio ContaFix CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balço Patrimonial em 31/12/X1			
ATIVO	X1	PASSIVO	X1
ATIVO CIRCULANTE	174.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	34.000,00
Caixa	35.000,00	Fornecedores	15.000,00
Banco	59.000,00	Empréstimo (PC)	9.000,00
Mercadorias	80.000,00	Financiamentos (PC)	10.000,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE	106.000,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	46.000,00
<u>Imobilizado</u>	<u>98.000,00</u>	Empréstimo (PNC)	36.000,00
Veículos	48.000,00	Financiamentos (PNC)	10.000,00
Móveis	50.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	200.000,00
<u>Intangível</u>	<u>8.000,00</u>	Capital Social	200.000,00
Software	8.000,00	Capital Subscrito	300.000,00
		Capital a Integralizar	(100.000,00)
TOTAL	280.000,00	TOTAL	280.000,00

Observações:

* Para elaborar o Balancete de Verificação, relacionamos todas as contas movimentadas na primeira coluna e registramos o seu respectivo saldo na coluna correspondente ao seu saldo (devedor ou credor).

* A ordem de apresentação das contas no Balancete de Verificação e no Balço Patrimonial deve ser criteriosamente observado, para as contas do Ativo leve em consideração a ordem de liquidez; e para as contas do Passivo, a ordem de exigibilidade.

* No Balancete de Verificação, o total da coluna do saldo devedor deve ser igual a coluna do saldo credor. No Balço Patrimonial o total do Ativo deve ser igual ao total da soma do capital de terceiros (Passivo) e do capital próprio (Patrimônio Líquido).

* No Balço Patrimonial, cada grupo e subgrupo deve indicar o seu valor. Por exemplo, no grupo do Ativo Não Circulante consta o valor de R\$ 106.000,00, correspondente a soma dos subgrupos do Imobilizado (R\$ 98.000,00) e do Intangível (R\$ 8.000,00); no caso do subgrupo do Imobilizado, consta o valor de R\$ 98.000,00 correspondente a soma dos valores das contas de Veículos (R\$ 48.000,00) e de Móveis (R\$ 50.000,00), que compõe este subgrupo.

*Observe que, em regra geral, as contas do Ativo possuem saldo devedor, enquanto as contas do Passivo e Patrimônio Líquido, possuem saldo credor. No entanto, a conta “Capital a Integralizar”, pertencente ao grupo do Patrimônio Líquido, possui saldo devedor, por isso, é representada no Balanço de forma negativa (dentro de parênteses). Neste caso, para contabilizar o valor do Patrimônio Líquido (R\$ 200.000,00) deve-se subtrair o valor da conta de “Capital Subscrito” da conta de “Capital a Integralizar”.



Dica

Consulte o Plano de Contas (no Anexo A deste módulo), para verificar a ordem correta de apresentação das contas no Balancete de Verificação e no Balanço Patrimonial.

2.4 A Dinâmica Patrimonial

2.4.1 Atos e Fatos Contábeis e as Variações no Patrimônio Líquido

Dentro de uma organização podem ocorrer diversos acontecimentos, quando estes acontecimentos não alteram o patrimônio da empresa, chamamos de atos administrativos. Estes atos administrativos não são contabilizados, tendo em vista que não alteram (de imediato) o patrimônio da empresa, então não necessitam de contabilização. São exemplos de atos administrativos: nomeação da diretoria, assinaturas de contratos de seguros, admissão de funcionários, etc.

Em relação ao fato administrativo, podemos conceituá-lo como sendo aquele que provoca modificação no patrimônio da empresa, conseqüentemente, ele é objeto de contabilização, podendo ou não alterar o Patrimônio Líquido.

Os fatos contábeis são os acontecimentos que provocam alterações qualitativas e /ou quantitativas no patrimônio da empresa, passíveis de se determinar um valor monetário, seja decorrente ou não de negócio realizado pela administração, por isso, são objeto de contabilização. Observe que o conceito de fato contábil é similar ao conceito de fato administrativo, porém, o fato contábil é mais abrangente, pois inclui os fatos administrativos. Todo fato administrativo é um fato contábil, mas nem todo fato contábil é um fato administrativo. Como exemplo podemos citar a ocorrência de um incêndio que provoca

a perda de mercadoria do estoque. Este fato não decorre da vontade da gestão administrativa, mas produz variação patrimonial, configurando-se como um fato contábil.

Os fatos contábeis (assim como os fatos administrativos), podem ser de três tipos:

- permutativos, qualitativos ou compensativos;
- modificativos ou quantitativos; e
- mistos ou compostos.

Vejamos no quadro a seguir as características de cada tipo de fato contábil e suas variações no Patrimônio Líquido:

Fatos Contábeis			
Tipos	Características	Exemplo	Variações no PL
Permutativos, qualitativos ou compensativos	Representam trocas entre elementos do ativo, do passivo, ou de ambos, sem provocar variações no PL, alterando apenas a composição qualitativa dos elementos pertencentes ao patrimônio.	Compra de um veículo à vista - ocorre a permuta de um bem (dinheiro) por outro bem (máquina), ambos elementos do ativo.	Não existe variações PL
Modificativos ou quantitativos	Provocam o aumento do ativo e/ou a redução do passivo exigível, aumentando simultaneamente o valor do PL.	Recebimento de receita - de aluguel relativa a locação de um imóvel da empresa.	Aumentativo (ou positivo) no PL
	Provocam a redução do ativo e/ou a aumento do passivo exigível, diminuindo simultaneamente o valor do PL.	Pagamento de despesas - de salários do período.	Diminutivo (ou negativo) no PL
Mistos ou compostos	Envolvem um fato permutativo e um modificativo aumentativo, simultaneamente.	Pagamento de uma duplicata com desconto. Recebimento de duplicata com juros.	Aumentativo (ou positivo) no PL
	Envolvem um fato permutativo e um modificativo diminutivo, simultaneamente.	Recebimento de uma duplicata com desconto. Pagamento de duplicata com juros.	Diminutivo (ou negativo) no PL

Quadro 17 – Tipos de Fatos Contábeis e suas Variações no PL

Fonte: Elaborado com base em Ferreira (2014).

2.4.2 Receitas e Despesas Operacionais

Nessa disciplina iniciamos nossos estudos com as contas patrimoniais, que são as representadas no Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido da entidade, ou seja, os bens, direitos e obrigações da empresa, que são apresentadas no Balanço Patrimonial. O outro grupo de contas que iniciaremos a estudar, compreendem as contas de resultado, que são constituídas pelas receitas, despesas e custos de uma organização em um determinado período. Estas contas são evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

No tópico anterior e no primeiro capítulo deste módulo foram indicadas algumas operações que poderiam gerar uma variação no Patrimônio Líquido de uma empresa: o investimento inicial dos sócios (seus aumentos posteriores ou desinvestimentos); e o resultados encontrado através do confronto das contas de resultado (que compreendem as contas de receitas, despesas e custos).

Para efeitos de registro contábil das contas de receitas e despesas, deve-se observar o Regime de Competência, em que estas devem ser registradas em função do seu fato gerador, independente do seu recebimento ou pagamento, ou seja, o registro do evento se dá na data que o ele aconteceu.

A seguir destelharemos um pouco mais o grupo das receitas e despesas:

a) Receitas

De acordo com o Sumário do CPC 00 (2011, p. 06) as “Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (proprietários da entidade).”

Em termos gerais, as receitas compreendem a entrada de recursos ou direitos a receber para o Ativo da empresa, que geralmente corresponde à venda de mercadorias e/ou a prestação de serviços, ou seja, a receita proveniente da operação da empresa, conhecida como receita operacional. Não obstante, a receita também pode ser proveniente de recebimento de alugueis, juros sobre depósitos bancários ou títulos, e outras origens. A receita, às vezes, pode ocorrer em virtude da redução de um passivo. Alguns exemplos: receita de venda de mercadorias; receita de aluguel; recebimento de duplicata com juros.

Cabe destacar que no caso das receitas, em relação ao regime de competência, o registro deve ser feito quando a venda e/ou prestação de serviço ocorre, independente do

pagamento. Por exemplo: venda, a prazo, de mercadoria do estoque no mês de novembro, para recebimento no próximo mês, neste caso a receita de vendas deve ser registrada no mês de novembro, quando ocorreu a venda e não quando no mês de dezembro quando será recebido o pagamento.

b) Despesas

Nos termos do Sumário do CPC 00 (2011, p. 06) as “Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade).”

As despesas podem ser entendidas como o sacrifício patrimonial (consumo de bens ou serviços) que, de forma direta ou indireta, contribui com a geração de receita. O efeito das despesas sobre o patrimônio pode constituir uma redução do ativo ou um aumento do passivo exigível. Alguns exemplos: despesas de aluguel; despesas de juros; despesas de seguro, etc. Cabe lembrar que o registro das despesas obedece ao regime de competência, que independente do seu pagamento o registro do evento deve ser feito na data em que ocorreu.

2.4.3 Apuração do Resultado

O resultado do exercício de certa empresa é encontrado através do confronto das contas de resultado, ou seja, para apurar o resultado (se houve lucro ou prejuízo) do exercício de uma determinada entidade devemos relacionar e confrontar todas as contas de receitas e despesas que a empresa movimentou (obteve) no período em que está sendo analisado.

Quando confrontamos as contas de resultado podemos observar que eles podem gerar um:

- **resultado positivo:** quando as receitas obtidas forem superiores as despesas do período, obtendo lucro e gerando um aumento do Patrimônio Líquido; ou
- **resultado negativo:** quando as receitas do período forem inferiores as despesas incorridas, levando ao prejuízo, resultando em uma diminuição do Patrimônio Líquido.

Todas as contas de resultado devem ser zeradas (ter saldo zero) no final do exercício, para iniciar um novo período. Ao menos uma vez por ano as empresas precisam fazer a

apuração do resultado do exercício, que é evidenciado na conta chamada de Resultado do Exercício.

Para tanto, todas as contas de resultado (Receitas e Despesas) devem ser encerradas e transferidas, através dos lançamentos de encerramento, para a conta aberta com o objetivo de apurar o resultado do exercício (Resultado do Exercício), como dito anteriormente.

Para encerrar as contas de receitas devemos realizar a transferência de seu saldo credor (através de um lançamento a débito) par a conta Resultado do Exercício. Enquanto, para transferir o saldo das contas de despesas, precisamos através de um lançamento a crédito, levar o seu saldo devedor para a conta Resultado do Exercício.

Assim, a conta de Resultado do Exercício receberá o saldo devedor das contas de Despesas e o saldo credor das contas de Receitas.



Exemplo

Operação D:

A empresa de Comércio e Serviço Alfa3, presta serviço no dia 05.02.20X1, para a entidade Delta1, no valor de R\$32.000,00, mediante recebimento à vista, conforme a Nota Fiscal nº 0001 emitida (atividade isenta de tributos).

A origem do recurso: foi proveniente da “Venda de Serviço” da empresa.

A aplicação do recurso: foi na conta “Caixa”, pois o recebimento do recurso foi à vista.

Contas movimentadas: “Venda de Serviço” e “Caixa”.

Caixa		Venda de Serviço	
a	80.000	15.000	b
d	32.000	10.000	c
			32.000 d

Desta forma, debitamos a conta Caixa e creditamos a conta de Venda de Serviço.

Observe que as contas de receitas possuem natureza credora.

Operação E:

A empresa Alfa3, paga no dia 21.03.20X1 o aluguel da sala, no valor de R\$7.000,00, em espécie.

A origem do recurso: foi da conta “Caixa” da empresa, mediante o pagamento à vista.

A aplicação do recurso: foi na conta “Despesas de Aluguel” (Despesa Administrativas), pois o recurso foi destinado para o pagamento das despesas.

Contas movimentadas: “Caixa” e “Despesas de Aluguel”.

Caixa		Desp. Aluguel	
a	80.000	15.000	b
d	32.000	10.000	c
		7.000	e

Assim, debitamos a conta de Despesas de Aluguel e creditamos a conta Caixa.

Observe que as contas de despesas possuem natureza devedora.

Operação F (lançamentos de encerramento):

A empresa Alfa3 decide apurar o resultado do exercício ao final do mês de março de 20X1. Para tanto, foi necessário encerrar as contas de resultado (receitas e despesas) através do lançamento de encerramento para a conta Resultado do Exercício.

Venda de Serviço		Desp. Aluguel		Resultado do Exercício							
f1	32.000	32.000	d	e	7.000	7.000	f2	f2	7.000	32.000	f1
		0			0					25.000	← Saldo

Lançamento de encerramento f1 → para encerrar e transferir o saldo da conta de receita “Venda de Serviço” realizamos um lançamento a débito na conta “Venda de Serviço” e a contrapartida à crédito na conta “Resultado do Exercício”.

Lançamento de encerramento f2 → para transferir o saldo e encerrar a conta de “Despesas de Aluguel” efetuamos um lançamento a crédito em nesta conta e o lançamento a débito na conta “Resultado do Exercício”.

Observem que ambas as contas de resultado (“Venda de Serviço” e “Despesa de Aluguel”) estão encerradas e com os saldos zerados. Quando o total da conta de “Resultado do Exercício” apresentar um saldo credor, teremos um lucro líquido, pois o total de créditos (receitas) foi superior ao total de débitos (despesas). Se o contrário acontecesse (mais despesas que receitas), a conta “Resultado do Exercício” teria um saldo devedor, indicando que a empresa teve um prejuízo.

Seja qual for a apuração do resultado, o saldo da conta “Resultado do Exercício” deverá ser transferido para a conta patrimonial “Lucros ou Prejuízos Acumulados”, vejamos:

Resultado do Exercício		Lucros ou Prejuízos Acumulados	
f2	7.000	32.000	f1
		25.000	← Saldo
f3	25.000		
		0	

Lançamento de encerramento f3→para transferir o saldo da conta “Resultado do Exercício” deve-se lançar o valor a débito nesta conta o seu correspondente crédito de igual valor (R\$25.000) na conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados” (uma vez que não foi distribuído e não houve outra destinação).

Analisando as operações da empresa de Comércio e Serviço Alfa3, no final do mês de março de 20X1, através do encerramento das contas de resultado, a empresa obteve um lucro líquido de R\$ 25.000,00.



Resumo

As contas patrimoniais são os bens, direitos e obrigações da empresa, compreendidas no Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, e apresentadas no Balanço Patrimonial.

As contas de resultado, que são constituídas pelas receitas, despesas e custos de uma organização em certo período, são apresentadas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

De forma resumida, as receitas compreendem a entrada de recursos ou direitos a receber para o Ativo da empresa ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do Patrimônio Líquido. As despesas são os gastos realizados para a geração de receita.

O registro das receitas e despesas devem observar o regime de competência, em que os fatos são registrados em função do seu fato gerador e não em virtude do recebimento ou pagamento.

O resultado do exercício é encontrado através do confronto das contas de resultado (receitas e despesas), para apurar se houve lucro ou prejuízo. Este confronto de contas pode apresentar um resultado positivo (quando as receitas forem superiores as despesas, obtendo lucro) ou um resultado negativo (quando as receitas forem inferiores as despesas, gerando prejuízo).

No final do exercício todas as contas de resultado devem ser encerradas através dos lançamentos de encerramento, para a conta "Resultado do Exercício". Esta conta receberá o saldo devedor das contas de despesas e o saldo credor das contas de receitas.

Ao final, o saldo da conta "Resultado do Exercício" deverá ser transferido para a conta patrimonial "Lucros ou Prejuízos Acumulados", quando o lucro não for distribuído ou não houver outra distinção.

As contas de receitas possuem natureza credora enquanto as contas de despesas possuem natureza devedora.

2.4.4 Aplicação Prática Resolvida

A empresa prestadora de serviços Faz Bem Serviços Gerais LTDA, isenta de tributos, apresentou o seguinte Balanço Patrimonial no final de 20X1:

Faz Bem Serviços Gerais LTDA CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balço Patrimonial em 31/12/X1			
ATIVO	20X1	PASSIVO	20X1
ATIVO CIRCULANTE	64.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	24.000,00
Caixa	5.000,00	Fornecedores	19.000,00
Banco	27.000,00	Salários a Pagar	5.000,00
Cientes	28.000,00		
Mercadorias	4.000,00		
ATIVO NÃO CIRCULANTE	60.000,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	15.000,00
Imobilizado	60.000,00	Empréstimo (PNC)	15.000,00
Veículos	42.000,00		
Móveis	18.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	85.000,00
		Capital Social	85.000,00
		Capital Subscrito	100.000,00
		Capital a Integralizar	(15.000,00)
TOTAL	124.000,00	TOTAL	124.000,00

No ano de 20X2 a empresa realizou as seguintes movimentações:

Item	Data	Movimentação
a	05/01/20X2	Pagamento, em espécie, dos Salários, registrado no Passivo da empresa.
b	15/02/20X2	Prestou serviços no valor de R\$ 10.000,00. O valor foi depositado na conta corrente da empresa.
c	30/03/20X2	Pagamento do aluguel do imóvel, em cheque, no valor de R\$ 6.000,00.
d	19/04/20X2	Compra de móveis, para o Imobilizado, através de um financiamento no valor de R\$ 9.000,00, para pagamento em 3 parcelas iguais e anuais. A 1ª parcela vence no dia 19/07/20X2.
e	09/05/20X2	Recebimento de R\$ 28.000,00, em espécie, dos Cientes, registrado no Ativo Circulante do exercício anterior.
f	14/06/20X2	Integralização, em móveis para o Ativo Imobilizado da empresa, de R\$ 10.000,00 do capital.
g	19/07/20X2	Pagamento em cheque de R\$ 3.000,00, referente a 1ª parcela do financiamento dos móveis adquiridos no dia 19/05/20X2.

h	05/08/20X2	Recebimento, em cheque, de R\$ 19.000,00 dos fornecedores, registrados no Balanço Patrimonial da empresa do exercício de 20X1.
i	27/09/20X2	Realização de serviço, no valor de R\$ 16.000,00, sendo que 40% foi recebido a vista e restante para 180 dias.
j	26/10/20X2	Pagamento, com recursos do caixa, da conta de energia elétrica recebida no valor R\$ 4.000,00.
k	15/11/20X2	Compra de mercadorias para o estoque, a prazo, no valor de R\$ 2.000,00.
l	26/12/20X2	Recebimento da folha de pagamento no valor de R\$ 7.500, a ser paga no próximo período.
Não houve distribuição dos lucros apurados no exercício social de 20X2.		

Quadro 18 – Movimentação da aplicação prática 2.4.3

Com base no saldo das contas apresentadas no exercício social de 20X1 e nas movimentações realizadas em 20X2, pede-se:

- Efetue os lançamentos em razonetes;
- Elabore o Balancete de Verificação (antes da apuração do resultado do exercício);
- Apure do resultado do exercício social; e
- Elabore o Balanço Patrimonial.

ATIVO											
Caixa				Banco				Cientes			
sd	5.000,00	5.000,00	a	sd	27.000,00	6.000,00	c	sd	28.000,00	28.000,00	e
e	2.800,00	4.000,00	j	b	10.000,00	3.000,00	g	i	9.600,00		
i	6.400,00					19.000,00	h		37.600,00	28.000,00	
	<u>39.400,00</u>	<u>9.000,00</u>			<u>37.000,00</u>	<u>28.000,00</u>			<u>9.600,00</u>		
	30.400,00				9.000,00						
Mercadorias				Veículos				Móveis			
sd	4.000,00			sd	42.000,00			sd	18.000,00		
k	2.000,00							d	9.000,00		
	<u>6.000,00</u>				<u>42.000,00</u>			f	10.000,00		
									<u>37.000,00</u>		

PASSIVO									
Fornecedores		Salários a Pagar		Financiamentos (PC)					
h	19.000,00	19.000,00 sd	a	5.000,00	5.000,00 sd	g	3.000,00	6.000,00 d	
		2.000,00 k			7.500,00 l			3.000,00	
	19.000,00	21.000,00		5.000,00	12.500,00				
		2.000,00			7.500,00				
Empréstimos (PNC)		Financiamentos (PNC)							
		15.000,00 sd			3.000,00 d				

Contabilização do PL e das Contas de Resultado antes da apuração do resultado do exercício:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Capital Subscrito		Capital a Integralizar		
	100.000,00 sd	sd	15.000,00	10.000,00 f
			15.000,00	10.000,00
			5.000,00	

CONTAS DE RESULTADO			
Venda de Serviços		Despesas com Salários	
	10.000,00 b	l	7.500,00
	16.000,00 i		
	26.000,00		
Despesas com Energia		Despesas de Aluguel	
j	4.000,00	c	6.000,00

Após a contabilização em razãoetes, devemos elaborar o Balancete e verificando:

*Se os valores lançados a débito e a crédito foram correspondentes (valor total da coluna de saldo devedor e credor devem ser iguais).

*Se os saldos das contas correspondem a sua natureza - em regra geral, as contas do Ativo e despesas, possuem natureza devedora, enquanto as contas do Passivo, PL e Receitas, possuem natureza credora, com exceção da conta “Capital a Integralizar”, que é uma conta retificadora do Capital Social.

Faz Bem Serviços Gerais LTDA		
CNPJ nº 00.000.000/0001-00		
Balancete de Verificação em 31/12/X1		
Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
Caixa	30.400,00	
Banco	9.000,00	
Clientes	9.600,00	
Mercadorias	6.000,00	
Veículos	42.000,00	
Móveis	37.000,00	
Fornecedores		2.000,00
Salários a Pagar		7.500,00
Financiamentos (PC)		3.000,00
Empréstimo (PNC)		15.000,00
Financiamentos (PNC)		3.000,00
Capital Subscrito		100.000,00
Capital a Integralizar	5.000,00	
Venda de Serviços		26.000,00
Despesas com Salários	7.500,00	
Despesas com Energia	4.000,00	
Despesas de Aluguel	6.000,00	
TOTAL	156.500,00	156.500,00

Depois da elaboração e análise preliminar do Balancete de Verificação, vamos apurar o resultado do exercício, através do confronto das contas de resultado, por meio dos

lançamentos de encerramento, e posterior transferência do seu saldo para a conta patrimonial de “Lucros ou Prejuízos Acumulados”. Vejamos:

* Realização dos lançamentos de encerramento “m”, “n”, “o” e “p”, transferindo os saldos das contas de receita e despesas para a conta “Resultado do Exercício”. Todas as contas de resultado devem apresentar saldo zerado no final do exercício.

* Apuração do saldo da conta de “Resultado do Exercício”, identificando que houve lucro no exercício (saldo credor). Não houve distribuição de lucros neste exercício social, desta forma, transfere-se esse saldo (através do lançamento “q”) para a conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados”, pertencente ao grupo do Patrimônio Líquido.

CONTAS DE RESULTADO					
Venda de Serviços		Despesas com Salários		Resultado do Exercício	
h	10.000,00 b	l	7.500,00 n	n	7.500,00 m
	16.000,00 i		7.500,00	o	4.000,00
m	26.000,00		0,00	p	6.000,00
	26.000,00				17.500,00
	0,00				26.000,00
Despesas com Energia		Despesas de Aluguel		q	8.500,00
j	4.000,00 o	c	6.000,00 p		↑ Saldo
	4.000,00		6.000,00		0,00
	0,00		0,00		

PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Capital Subscrito		Capital a Integralizar		Lucros Acumulados
	100.000,00 sd	sd	15.000,00 f	8.500,00 q
			10.000,00	
			15.000,00	
			5.000,00	

Somente depois da apuração do resultado do exercício, podemos montar o Balanço Patrimonial do exercício de 20X2.

* Para elaborar este demonstrativo devemos observar as características qualitativas da informação contábil-financeira (revise o item 1.2.3 deste módulo).

* Note que o Balanço Patrimonial foi elaborado indicando o exercício social atual e o anterior.

Faz Bem Serviços Gerais LTDA CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balço Patrimonial em 31/12/X2					
ATIVO	20X2	20X1	PASSIVO	20X2	20X1
ATIVO CIRCULANTE	55.000,00	64.000,00	PASSIVO CIRCULANTE	12.500,00	24.000,00
Caixa	30.400,00	5.000,00	Fornecedores	2.000,00	19.000,00
Banco	9.000,00	27.000,00	Salários a Pagar	7.500,00	5.000,00
Clientes	9.600,00	28.000,00	Financiamento (PC)	3.000,00	-
Mercadorias	6.000,00	4.000,00			
ATIVO NÃO CIRCULANTE	79.000,00	60.000,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	18.000,00	15.000,00
<u>Imobilizado</u>	<u>79.000,00</u>	<u>60.000,00</u>	Empréstimo (PNC)	15.000,00	15.000,00
Veículos	42.000,00	42.000,00	Financiamentos (PNC)	3.000,00	
Móveis	37.000,00	18.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	103.500,00	85.000,00
			<u>Capital Social</u>	<u>103.500,00</u>	<u>85.000,00</u>
			Capital Subscrito	100.000,00	100.000,00
			Capital a Integralizar	(5.000,00)	(15.000,00)
			<u>Lucros Acumulados</u>	<u>8.500,00</u>	
TOTAL	124.000,00	124.000,00	TOTAL	134.000,00	124.000,00

Leitura Complementar...

- CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.
- CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis.
- ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil.
- Resolução CFC n.º 1.418/12 - Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Micro-empresa e Empresa de Pequeno Porte.
- Contabilidade Introdutória – FEA/USP, 2010 – capítulos 03 e 04.

Unidade 3

3 OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

Neste capítulo estudaremos as operações relacionadas com a movimentação de mercadorias na empresa, através das operações de compras, vendas, devoluções, descontos e abatimentos. Abordaremos também os critérios para apuração do custo mercadorias vendidas, por meio do inventário periódico e permanente, bem como a incidência de impostos nas operações com mercadorias.

3.1 Inventário Periódico e Permanente

O termo inventário significa a relação de bens deixados, listado e enumerados. Em uma organização o inventário corresponde a relação de bens disponíveis em estoque para venda, locação, como também podem ser os itens que serão utilizados na fabricação de produtos comercializados pela empresa. Este processo de inventário de produtos dentro de uma empresa pode ser realizado de maneira permanente ou periódica. Antes de iniciarmos os nossos estudos sobre estes dois métodos, vamos conhecer um pouco sobre o Resultado com Mercadorias (RCM) e Custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

3.1.1 Resultado Com Mercadorias e Custo das Mercadorias Vendidas

O Resultado com Mercadorias (RCM), também denominado Resultado Bruto com Mercadorias (Lucro Bruto), é obtido pela diferença entre as Vendas de Mercadorias e o Custo das Mercadorias Vendidas. Esta diferença bruta não leva em consideração as demais receitas e despesas da entidade. Assim, podemos obter o RCM através da seguinte fórmula:

$$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV}$$

Onde:

RCM = Resultado com Mercadorias

V = Vendas

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

Cabe destacar que, se as vendas do período forem superiores ao Custo das Mercadorias Vendidas, a empresa terá um Lucro Bruto com Mercadorias. Todavia, se as vendas forem inferiores ao CMV, o resultado representará um Prejuízo Bruto com Mercadorias.

No que se refere ao Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), podemos explicar que este compreende a soma dos gastos incorridos para produzir e armazenar determinada mercadoria até que a venda seja realizada. A apuração do CMV está diretamente relacionada aos estoques da empresa, representando a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período. OCMV é integrante do resultado e pode ser obtido através da seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

Onde:

EI = Estoque Inicial de Mercadorias

C = Compras realizadas durante o período

EF = Estoque Final de Mercadorias

Dentro deste mesmo escopo podemos citar também o Custo dos Produtos Vendidos (CPV), que são os bens produzidos por uma indústria e os Custo dos Serviços Vendidos (CSV), no caso das empresas de serviços.

É imprescindível identificar corretamente o CMV da operação, seja para apurar o resultado do exercício, para elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, bem como para conhecer o Resultado Bruto da empresa.

O CMV pode ser apurado por meio de dois sistemas: inventário permanente e inventário periódico.

3.1.2 Inventário Periódico

O inventário periódico consiste no sistema em que não há um controle contínuo das movimentações de entradas e saídas das mercadorias ou de produtos nos estoques. A averiguação do estoque é feita através da contagem física de seus itens. Assim, o saldo da conta “Mercadorias” só será conhecido no final desse período, a partir desta contagem física. O CMV neste método de inventário é determinado por dedução, através da aplicação da fórmula: $CMV = EI + C - EF$.

Esta opção é mais adotada pelas empresas de pequeno porte.



Exemplo

Vamos analisar as operações com mercadorias realizadas pela empresa *Delta2*, no exercício social de 20X2 utilizando o sistema de inventário periódico. Para tanto sabemos:

- a. A empresa apresentou um estoque inicial apurado em R\$ 50.000,00, no primeiro dia do período, conforme apresentado no Balanço Patrimonial da empresa no final de 20X1.
- b. Realizou compras a prazo no período no valor de R\$ 110.000,00.
- c. Neste período foram realizadas vendas a prazo no valor de R\$ 90.000,00.
- d. Foi levantado o inventário físico, apresentando um estoque final apurado em R\$ 95.000,00.

A partir destes dados, temos:

Estoque Inicial (EI) = R\$ 50.000,00

Compras (C) = R\$ 110.000,00

Vendas (V) = R\$ 90.000,00

Estoque Final (EF) = R\$ 95.000,00

Calculando o CMV do período, temos:

$$CMV = EI + C - EF$$

$$CMV = 50.000 + 110.000 - 95.000$$

$$CMV = 65.000,00$$

Vendas		CMV	
g	90.000	90.000	c
	0		
		e	50.000
		f	110.000
Saldo →	65.000	95.000	d
		65.000	h
		0	
Resultado do Exercício		Lucros ou Prejuízos Acumulados	
h	65.000	90.000	g
		25.000	← Saldo
i	25.000		
	0		25.000
			i

Lembrando que temos que confrontar as contas de resultado, através do lançamento de encerramento, transferindo o saldo para a conta “Resultado do Exercício”, e por último, transportar o saldo desta conta para a conta patrimonial “Lucros ou Prejuízos Acumulados”.

No exemplo apresentado utilizamos o método do Inventário Periódico para controle do estoque, em que o estoque final apresentado na conta de “Mercadorias” foi levantado através da contagem física e o CMV foi revelado por dedução, utilizando a fórmula: $CMV = EI + C - EF$.

3.1.3 Inventário Permanente

O inventário realizado de forma permanente é um mecanismo que permite ao usuário acompanhar continuamente o nível do estoque, tendo em vista que a cada nova operação ocorre uma atualização no estoque, a partir do controle de entradas e saídas de mercadorias com dados de quantidades e valores. Este controle é feito através da Ficha de Estoque, em que os valores dos produtos em estoque são disponibilizados através da conta “Mercadorias”.

O modelo de Ficha de Estoque utilizado pode variar de acordo com a necessidade de cada empresa. No mínimo, deve conter as seguintes informações: data da movimentação; quantidade, valor unitário e total, das entradas e saídas, mantendo sempre atualizado o saldo do estoque.

Ficha de Controle de Estoque Mercadoria: Mesas									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$
Soma									

Quadro 19 – Modelo de Ficha de Estoque

Fonte: elaborado com base na literatura disponível

A partir deste controle permanente e continuado é possível melhor gerenciar o estoque, através de um planejamento de reposição, acompanhando a evolução de vendas, oferecendo melhores informações para a tomada de decisões, além de proporcionar maior eficácia na apuração dos custos das mercadorias e apuração do resultado. Com efeito, para que o sistema de inventário permanente funcione adequadamente, torna-se necessário uma tempestividade na inserção dos dados.

Na contabilização em conta “T” utilizando o inventário permanente, deve-se registrar todas as compras na conta “Mercadorias”, mantendo-a sempre atualizada, refletindo o valor atual do estoque. O CMV deve ser identificado no momento da venda e contabilizado concomitantemente com os demais lançamentos.

Vejamos a seguir um exemplo de contabilização através do inventário permanente.



Exemplo

A empresa *Beta4*, de revenda de móveis, no mês de janeiro de 20X1 realizou as seguintes operações:

- Compra, a prazo, de 10 mesas para revenda, pelo valor total de R\$ 15.000,00, no dia 15.01.X1 (o custo unitário de cada item é de R\$ 1.500,00);
- Venda, no dia 20.01.X1, de 06 unidades das mesas adquiridas anteriormente a vista, pelo valor total de R\$ 12.000,00 (o CMV da operação foi de R\$ 9.000,00).

No exemplo apresentado, as novas aquisições de mercadorias foram realizadas pelo mesmo preço praticado anteriormente, contudo, caso as novas aquisições fossem realizadas a um preço diferente (superior ou inferior) em comparação com a última compra, na realização de novas vendas de mercadorias, como deveríamos calcular o CMV da operação?

Existem alguns critérios para avaliação dos estoques, os principais são denominados de:

- Preço Específico
- PEPS ou FIFO;
- UEPS ou LIFO; e
- Média Ponderada Móvel.

O critério de avaliação pelo do Preço Específico consiste em atribuir a cada unidade do estoque o preço efetivamente pago por ela, ou seja, à identificação física do produto. Nesse caso, o vendedor atribui o preço do produto de acordo com o valor que ele pagou pela unidade que está no estoque. Esse tipo de critério de avaliação só pode ser feito se o produto for de fácil identificação como automóveis e máquinas de grande porte, por exemplo.

Para exemplificarmos os outros três critérios (PEPS, UEPS e Média), utilizaremos o mesmo exemplo a seguir:

A empresa de comércio *Gama8*, realizou as seguintes operações com mercadorias (cadeiras) no mês de janeiro de 20X1:

- a) Saldo inicial em 01.01.X1 de 02 unidades ao custo unitário de R\$80,00;
- b) Compra, a prazo, no dia 07.01.X1, de 10 unidades, ao custo unitário de R\$ 90,00;
- c) Compra, a prazo, de 15 unidades de mercadorias para revenda, ao custo unitário de R\$ 100,00, no dia 13.01.X1;
- d) Venda, no dia 21.01.X1, de 20 unidades de mercadorias do estoque pelo preço de venda unitário de R\$150,00, sendo metade recebida a vista e o restante para 30 dias.



Atenção

Na ficha de estoque são registrados apenas os valores ao preço de custo, logo, o preço de venda não deve ser registrado nessas fichas, apenas são baixadas pelo valor de custo.

p.ex Exemplo

a) PEPS ou FIFO

PEPS é o termo simplificado da expressão: **P**rimero que **E**ntra, **P**rimero que **S**ai (FIFO é a simplificação da expressão inglesa: **F**irst **I**n, **F**irst **O**ut). Com base nesse critério, como a expressão mesmo indica, damos baixa no custo da seguinte maneira: o **P**rimero que **E**ntra é o **P**rimero que **S**ai. Desta forma, quando ocorrer a venda da mercadoria do estoque, será dada a baixa nas primeiras mercadorias adquiridas. Vejamos o exemplo:

Ficha de Controle de Estoque Mercadoria: Cadeiras									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$
01.01.X1							2	80,00	160,00
07.01.X1	10	90,00	900,00				2	80,00	160,00
							10	90,00	900,00
13.01.X1	15	100,00	1.500,00				2	80,00	160,00
							10	90,00	900,00
							15	100,00	1.500,00
21.01.X1				2	80,00	160,00	7	100,00	700,00
				10	90,00	900,00			
				8	100,00	800,00			
Soma	25		2.400,00	20		1.860,00	7	100,00	700,00

Quadro 21 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método PEPS

Analisando a ficha de estoque pelo método PEPS, podemos observar as seguintes informações:

- O valor total das compras foi de R\$2.400,00 (total da última coluna da Entrada)
- O CMV do período foi de R\$1.860,00 (total da última coluna da Saída)
- O saldo final do estoque é de R\$700,00 (último valor registrado na última coluna do Saldo).

b) UEPS ou LIFO

Último que Entra, Primeiro que Sai - UEPS ou Last In, First Out – LIFO, significa que a última mercadoria que entra no estoque, no momento da venda, será a primeira a sair. Este critério é justamente o oposto do apresentado anteriormente. Cabe destacar que este método de inventário não é admitido para fins de apuração de resultado contábil ou tributáveis. Neste caso, vejamos como ficaria o CMV do exemplo:

Ficha de Controle de Estoque									
Mercadoria: Cadeiras									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$
01.01.X1							2	80,00	160,00
07.01.X1	10	90,00	900,00				2	80,00	160,00
							10	90,00	900,00
13.01.X1	15	100,00	1500,00				2	80,00	160,00
							10	90,00	900,00
							15	100,00	1.500,00
21.01.X1				15	100,00	1.500,00	2	80,00	160,00
				5	90,00	450,00	5	90,00	450,00
Soma	25		2400,00	20		1.950,00	7		610,00

Quadro 22 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método UEPS

Ao analisar a ficha de estoque pelo método UEPS, podemos observar algumas alterações em relação ao método anterior:

- O valor total das compras foi de R\$ 2.400,00 (total da última coluna da Entrada)
- O CMV do período foi de R\$ 1.950,00 (total da última coluna da Saída)
- O saldo final do estoque foi de R\$ 610,00 (último valor registrado na última coluna do Saldo).

c) Média Ponderada Móvel

Nesse critério, não utiliza o controle de preços por lote adquirido e sim o valor médio de cada unidade em estoque, que pode alterar pela compra de outras unidades por um

preço diferente. Assim, o saldo será calculado dividindo-se o custo total do estoque pelas unidades existentes, como o nome diz, é uma Média Ponderada Móvel.

Ficha de Controle de Estoque Mercadoria: Cadeiras									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$
01.01.X1							2	80,00	160,00
07.01.X1	10	90,00	900,00				12	88,33	1.060,00
13.01.X1	15	100,00	1.500,00				27	94,81	2.560,00
21.01.X1				20	94,81	1.896,30	7	94,81	663,70
Soma	25		2.400,00	20		1.896,30	7	94,81	663,70

Quadro 23 – Exemplo de Ficha de Estoque pelo método Média Ponderada Móvel

Com relação a ficha de estoque pelo método da Média Ponderada Móvel, notamos que:

- O valor total das compras foi de R\$ 2.400,00 (total da última coluna da Entrada)
- O CMV do período foi de R\$ 1.896,30 (total da última coluna da Saída)
- O saldo final do estoque foi de R\$ 663,70 (último valor registrado na última coluna do Saldo).

Como podemos observar, os três métodos PEPS, UEPS e Média Ponderada Móvel, apresentaram o mesmo valor na coluna de Entrada, porém, houve alteração nas colunas de Saída (que indica o CMV da operação) e do Saldo (que informa o valor do Estoque Final). Observe que com a variação do CMV o resultado do exercício também varia, tendo em vista que o custo impacta diretamente nesta conta, como demonstrado no quadro a seguir:

	PEPS	UEPS	Média Ponderada Móvel
Vedas	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00
(-) CMV	R\$ 1.860,00	R\$ 1.950,00	R\$ 1.896,30
Resultado	R\$ 1.140,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.103,70
Estoque Final	R\$ 700,00	R\$ 610,00	R\$ 663,70

Quadro 24 – Diferenças apontadas entre os métodos

Analisando os três métodos de Inventário Permanente, podemos concluir que:

- O método que apresentou o menor CMV foi PEPS, conseqüentemente, o maior resultado. Fato comum em situação inflacionária, pois as mercadorias vendidas são baixadas com base nos preços mais antigos e, na maioria das vezes menores. Em contrapartida, o valor de estoque final é o maior, uma vez que as mercadorias que ficam geralmente possuem preço mais elevado.
- O método UEPS apresentou o CMV mais elevado, pois, a baixa é feita de acordo com as últimas aquisições, o que levou ao menor valor do resultado entre os três métodos. Associando isso a uma situação inflacionária, é normal que as últimas mercadorias adquiridas tenham preços de custo mais elevados, resultando em um menor valor para o estoque final.
- A Média Ponderável Móvel, apresentou valores intermediários, tendo em vista que os preços de custos representam a razão entre o custo total e a quantidade existente, encontrando assim um preço de custo médio.



Resumo

O Resultado com Mercadorias (RCM), é obtido pela diferença entre as Vendas de Mercadorias e o Custo das Mercadorias Vendidas ($RCM = V - CMV$).

O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) compreende a soma dos gastos incorridos para produzir e armazenar determinada mercadoria até que a venda seja realizada. O CMV é integrante do resultado e pode ser obtido através da seguinte fórmula: $CMV = EI + C - EF$

O inventário periódico consiste no sistema em que não existe um controle constante das movimentações de produtos nos estoques, neste caso, a verificação do estoque é feita através da contagem física, geralmente no final de um período.

O inventário periódico, com o auxílio de fichas de estoque, realiza um controle contínuo de entradas e saídas de mercadorias do estoque, sempre mantendo atualizado o saldo do estoque. Dentre os métodos mais conhecidos temos: Preço Específico, PEPS, UEPS e Média Ponderada Móvel.

3.2 Fatos que Alteram as Compras e Vendas

As principais operações que envolvem os estoques, giram em torno das compras e vendas de mercadorias, contudo, existem algumas movimentações que alteram estas operações, a saber: as devoluções de compras e vendas, os eventuais descontos obtidos e concedidos e gastos com transporte.

As operações de compras de mercadorias para revenda, podem ser realizadas mediante o pagamento à vista ou a prazo. Nas compras à vista, o pagamento é feito no ato, movimentando a conta “Caixa” (em alguns casos também pode movimentar a conta “Bancos Conta Movimento”), enquanto nas compras a prazo, cria-se uma obrigação para pagamento futuro, movimentando a conta “Fornecedor” (ou “Duplicatas a Pagar”).

As vendas representam o retorno dos custos inicialmente incorridos na obtenção das mercadorias e são registradas contabilmente em contas de resultado denominadas “Receitas”. A realização da receita ocorre a partir da entrega dos bens, obtendo-se em troca um retorno financeiro que poderá ser obtido à vista (“Caixa” ou “Bancos Conta Movimento”), ou a prazo (“Clientes” ou “Duplicatas a Receber”).



Exemplo

Para exemplificar a contabilização de compra e venda de mercadorias, vamos usar o mesmo exemplo da empresa de Comércio *Gama8*, usado o método da **Média Ponderada Móvel**, como critério para controle do estoque.

A empresa de comércio realizou as seguintes operações com mercadorias (cadeiras) no mês de janeiro de 20X1:

- a) Saldo inicial em 01.01.X1 de 02 unidades ao custo unitário de R\$80,00;
- b) Compra, a prazo, no dia 07.01.X1, de 10 unidades, ao custo unitário de R\$ 90,00;
- c) Compra, a prazo, de 15 unidade de mercadorias para revenda, ao custo unitário de R\$ 100,00, no dia 13.01.X1;
- d) Venda, no dia 21.01.X1, de 20 unidades de mercadorias do estoque pelo preço unitário de R\$150,00, sendo metade recebida a vista e o restante para 30 dias. (Para calcular o CMV desta operação, considere a ficha de estoque apresentada no exemplo da Média Ponderada Móvel – CMV no valor de R\$ 1.896,30).

Os lançamentos em rasonetes destas operações, seriam assim apresentados:

O lançamento do Estoque Inicial (EI) não terá uma contrapartida por representar apenas o saldo anterior, valor R\$ 160,00 (“a. sd.”).

Caixa		Cientes		Mercadorias			
d1	1.500,00	d1	1.500,00	a.sd	160,00	1.896,30	d2
				b	900,00		
				c	1.500,00		
					<u>2.560,00</u>	<u>1.896,30</u>	
					663,70		
Fornecedor		Vendas		CMV			
	900,00 b		3.000,00 d1	d2	1.896,30		
	1.500,00 c						

Nas operações de compras de mercadorias, movimentamos as contas “Mercadorias” e “Fornecedores”, tendo em vista que as compras foram a prazo, gerando uma obrigação exigível (“b” e “c”).

No registro da venda, devemos realizar dois passos: registrar a receita de “Vendas” tendo como contrapartida os lançamentos nas contas “Caixa”, pelo pagamento a vista e o restante na conta “Clientes” pela venda a prazo (“d1”); e na sequência realizar a baixa das “Mercadorias” que estavam no estoque, seguida do reconhecimento do “CMV” (“d2”).

Na apuração do CMV, usamos o valor extraído da ficha de estoque, pois se trata de uma conta com controle permanente, através da Média Ponderada Móvel (CMV no valor de R\$ 1.896,30).

Observem:

- Os valores apresentados na ficha de estoque estão de acordo com os valores indicados no razonete da conta “Mercadorias”;
- Aplicando a fórmula $CMV = EI + C - EF$ ($CMV = 160 + 2.400 - 663,70$), encontramos o mesmo saldo da conta “CMV”, R\$ 1.896,30;
- Para apurar o RCM basta encerrar o saldo das contas de receita de “Vendas” e “CMV”. Aplicando a fórmula: $RCM = V - CMV$, encontramos o valor do Resultado Com Mercadorias de R\$ 1.103,70.

Vejamos a seguir os principais fatos que alteram as compras e vendas de mercadorias, começando das devoluções de compras e vendas.

3.2.1 Abatimentos, Devoluções de Compras e Vendas

As devoluções de compras ou de vendas de mercadorias podem ocorrer quando uma das partes se sente prejudicado pela operação, seja pela mercadoria ter sofrido algum tipo de avaria no transporte, por não corresponderem ao pedido, pela qualidade ou qualquer outro fator não atendem às expectativas. O comprador pode solicitar um abatimento ou efetuar a devolução do produto, que pode ser parcial ou total.

1) Devoluções de Compras

A devolução de compras consiste no retorno total ou parcial das mercadorias adquiridas, que pode ocorrer por diversos fatores desconhecidos no momento da compra. Ao realizar a devolução, deveremos ajustar o valor das mercadorias no estoque, pois este fato reduz a quantidade e o valor destas unidades.

2) Devoluções de Vendas

Consistem na devolução total ou parcial das mercadorias vendidas. Ao efetuarmos a devolução de vendas, temos que ajustar o valor das mercadorias no estoque, pois este fato irá aumentar a quantidade e o valor das unidades existentes.

3) Abatimentos

Os abatimentos estão vinculados a eventos posteriores a emissão do documento fiscal ou da transação comercial. O abatimento se difere dos descontos comerciais, pois estes estão mais vinculados ao momento da transação mercantil, no ato da emissão do documento fiscal.

O abatimento pode ser concedido sobre as vendas e as compras. A diferença entre o abatimento e a devolução é que na segunda situação existe o retorno da mercadoria, enquanto no abatimento configura-se um tipo de desconto concedido ou obtido posteriormente à emissão do documento fiscal.

Os abatimentos nas vendas não irão afetar o preço de custo da mercadoria nem o preço de venda diretamente, pois deverá ser registrado em conta específica de Abatimento sobre Vendas. Cabe destacar que não provoca ajustes no estoque, nem no CMV, uma vez que as mercadorias não retornam ao estabelecimento do vendedor. O abatimento sobre vendas corresponde a uma dedução da receita bruta. Este procedimento ocorre para fins de controle no setor de vendas da empresa.

No registro da devolução de compras, movimentamos as contas “Fornecedores” a “Devolução de Compras” (“e”). Enquanto para contabilizar a devolução de vendas, movimentamos as contas “Devolução de Vendas” a “Clientes” (“f1”) e “Mercadorias” a “CMV” (“f2”).

Cabe destacar que no final do período, o saldo das contas de conta “Devolução de Compras” deve ser transferido para a conta “Mercadorias” e o saldo da “Devolução de Vendas” deve ser transferido para a conta de “Vendas”. A conta de devolução de vendas é redutora da conta receita de “Vendas” e será relacionada na Demonstração do Resultado do Exercício como deduções da receita.

As operações de devoluções de compras e vendas são registradas na Ficha de Controle de Estoque, no caso de uma devolução de compras, o registro é feito na coluna de entrada com valor negativo, visando corrigir o valor de entrada no estoque após a devolução. Na devolução de venda, aplicamos a mesma lógica, mesmo sendo uma “entrada” no estoque, registramos na coluna de saída com o valor negativo, para corrigir o valor da saída após a devolução de vendas.

Vejamos como ficou a ficha de estoque pela Média Ponderada Móvel, após estas devoluções?!

Ficha de Controle de Estoque									
Mercadoria: Cadeiras									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$	Quantidade	Valor unitário \$	Total \$
01.01.X1							2	80,00	160,00
07.01.X1	10	90,00	900,00				12	88,33	1.060,00
13.01.X1	15	100,00	1.500,00				27	94,81	2.560,00
21.01.X1				20	94,81	1.896,30	7	94,81	663,70
22.01.X1	(03)	90,00	(270,00)				4	98,43	393,70
24.01.X1				(05)	94,81	(474,74)	9	96,49	868,44
Soma	22		2.130,00	15		1.421,56	9	96,49	868,44

Quadro 25 – Exemplo de Ficha de Estoque pela Média Ponderada Móvel com devolução

Observe que após o ajuste na conta de “Mercadorias”, com a transferências do saldo da “Devolução de Compras”, o valor final da coluna de Saldo será exatamente igual ao da conta “Mercadorias”.

3.2.2 Descontos Comerciais e Financeiros

a) Descontos Comerciais

Os descontos comerciais são conhecidos como descontos incondicionais, são fatos que irão afetar o preço de compra ou venda.

Os descontos comerciais estão vinculados ao momento da transação mercantil, no ato da emissão do documento fiscal, enquanto os abatimentos estão vinculados a eventos posteriores a emissão do documento fiscal.

Os descontos comerciais são concedidos em favor do comprador pelo vendedor, no momento da aquisição, seja pelo volume de compras ou por outra condição especial concedida. O procedimento mais praticado é não realizar o registro na contabilidade, lançando diretamente o valor líquido da operação (já deduzindo o desconto comercial concedido e/ou obtido).

Neste caso, podemos exemplificar da seguinte forma: aquisição de mercadorias para revenda no valor de R\$ 3.500,00 com desconto concedido no ato da compra no valor de R\$ 500,00. Como o desconto foi dado no ato, trata-se de um desconto comercial. Certamente a Nota Fiscal será emitida pelo valor líquido de R\$3.000,00, tendo o desconto sido destacado no corpo do documento.

Porém, se a empresa desejar registrar este tipo de desconto, deverá abrir uma conta específica para efetuar o lançamento, neste caso a conta de “Desconto Comercial Concedido”, como exemplo.

Os descontos comerciais não são computados na base de cálculo dos impostos que incidirão nas operações mercantis.

b) Descontos Financeiros

O desconto financeiro é àquele que está associado ao cumprimento de uma condição futura específica, como pagamento no prazo ou fidelidade, acordada entre vendedor e comprador, quando da realização do negócio comercial. Geralmente visa incentivar o pagamento em dia.

Não confunda desconto financeiro com desconto comercial! Os descontos financeiros não são computados no custo do produto, por serem contabilizados como receitas financeiras ou não operacionais, enquanto o desconto comercial deve ser apropriado

contabilmente ao custo do produto. Portanto, eles se diferem pelo simples fato de a concessão do financeiro estar atrelado ao cumprimento de uma condição de pagamento do título até determinada data acordada entre as partes.

O desconto financeiro pode ser obtido e/ou concedido. Cabe destacar também que este desconto não admite qualquer dedução dos impostos a pagar.

p.ex **Exemplo**

Vamos contextualizar uma situação com aplicação do desconto financeiro?

Considerando que um determinado vendedor informa ao comprador que o valor da venda realizada será de R\$ 5.000,00, com data de vencimento em 90 dias, contudo, se o pagamento for realizado em 30 dias será concedido um desconto de 10%. A contabilização desta operação, com pagamento antecipado, seria da seguinte forma:

Para o Vendedor – Desconto Concedido:

O valor integral a receber está registrado na conta de “Clientes” (R\$5.000,00), mediante a antecipação do pagamento foi concedido um desconto de R\$ 500,00. Assim, damos baixa no valor integral registrado na conta de “Clientes”, lançamos o valor efetivamente recebido no “Caixa” e registramos o “Desconto Concedido”, que configura uma espécie de despesa.

	Clientes			Caixa			Desconto Concedido	
Saldo→	5.000,00	5.000,00	a	a	4.500,00		a	500,00

Para o Comprador – Desconto Obtido:

O valor integral a pagar está registrado na conta de “Fornecedores” (R\$ 5.000,00), mediante a antecipação do pagamento foi obtido um desconto de R\$ 500,00. Assim, damos baixa no valor integral registrado na conta de “Fornecedores”, lançamos o valor efetivamente pago no “Caixa” e registramos o “Desconto Obtido”, que configura uma espécie de receita.

Fornecedores			Caixa		Desconto Obtido	
b	5.000,00	5.000,00	← Saldo →	\$\$\$\$\$	4.500,00	500,00

3.2.3 Gastos com Transportes

Os gastos com transportes, fretes e seguros sobre compras correspondem às importâncias pagas pela empresa compradora das mercadorias, diretamente ao fornecedor ou a uma terceira empresa que promoveu o transporte desde o estabelecimento do fornecedor até a sede da empresa. Quando estes gastos forem pagos pela empresa adquirente, devem ser somados aos custos, pois passam a compor o preço das mercadorias, pois para esta empresa o valor correspondente ao desembolso será um custo a mais.

Exemplo

Considerando uma operação de compras de mercadorias a prazo no valor de R\$14.000,00, cujo frete cobrado foi de R\$500,00 pago no ato. Utilizando o registro em contas desdobradas, teremos o seguinte:

Mercadorias		Caixa		Frete s/ Compras	
a	14.000,00	\$\$\$\$\$	14.000,00 a	b	500,00
			500,00 b		

No final do período o frete será incorporado ao custo da mercadoria.

As despesas com transportes nas vendas, não são registradas na ficha de controle de estoque uma vez que não alteram o Estoque e nem o custo da mercadoria vendida. As empresas não são obrigadas a fornecer fretes, logo, para aquelas que os concedem, tornam-se despesas com vendas.

3.3 Impostos nas Operações com Mercadorias e Serviços

Antes de começarmos os nossos estudos sobre os impostos nas operações com mercadorias e serviços, torna-se necessário apresentar alguns termos iniciais que são comuns aos aspectos fiscais relacionados com estas operações.

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), um tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo o art. 5º do CTN, os tributos podem ser divididos em: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em relação ao imposto, o art. 16º do CTN, indica que “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Nas operações com mercadorias e prestação de serviços, incidem diversos tributos. O quadro a seguir apresenta alguns aspectos introdutórios sobre os tributos que são trabalhados neste capítulo, o ISS, ICMS, IRPJ e CSLL.

Sigla	Nome	Esfera de Competência	Base Legal
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	Municipal	Lei Complementar nº 116/2003
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação	Estadual	Decreto nº 5.444/1996 (Bahia)
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica	Federal	Lei nº 9.430/1996 e Decreto nº 3.000/1999
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Federal	Lei nº 7.689/1988

Quadro 26 – Aspectos introdutórios sobre alguns tributos

Fonte: Elaborado com base na legislação.

Outros termos também precisam ser apresentados para melhor compreensão do assunto:

Termos	Conceito	Exemplos
Fato Gerador	É um termo jurídico-contábil, que representa um fato ou conjunto de fatos que vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.	Fato gerador do ISS – Prestação de Serviço Fato gerador do ICMS - Fazer circular mercadorias Fato gerador do IRPJ – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza (receber rendas)
Base de cálculo	É o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a ser pago.	Para o ISS – o preço do serviço Para o ICMS - o valor da operação ou da prestação do serviço. Para o IRPJ –o lucro real, presumido ou arbitrado
Alíquota	É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.	Regra geral: ISS – 5% ICMS – 18% (Bahia) IRPJ – 15% (Lucro Real) CSLL – 9%

Quadro 27 – Termos tributários, conceitos e exemplos.

Fonte: Elaborado com base na legislação.

3.3.1 Empresas Prestadoras de Serviços

As empresas prestadoras de serviços, em regra geral, são contribuintes do ISS. Este imposto é calculado sobre o valor cobrado na prestação de serviços. As alíquotas do ISS poderão diferenciar de acordo com o local da prestação de serviço, onde a empresa está situada, etc. As alíquotas praticadas podem variar de um município para outros. Nos exemplos aqui apresentados adotaremos a alíquota de 5%.

Algumas empresas possuem atividade mista, em que são prestadoras de serviços e comercializam mercadorias, incidindo assim, os impostos Municipais (ISS), Estaduais (ICMS) e Federais (IRPJ).

p.ex **Exemplo**

A empresa de Comércio e Serviço *Combo7*, prestou um serviço, no dia 04.01.X1, cobrando pelo serviço o valor de R\$ 25.000,00, mediante recebimento de 60% à vista e o restante para 90 dias.

- Pede-se:
- Calcule o ISS (5%); e
- Contabilize a operação.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Caixa</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">a 15.000,00</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-top: 1px solid black; padding-top: 10px;">Receitas de Serviços</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">25.000,00 a</td> </tr> </table>	Caixa		a 15.000,00		Receitas de Serviços			25.000,00 a	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Cientes</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;">a 10.000,00</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-top: 1px solid black; padding-top: 10px;">Despesas com ISS</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">1.250,00 b</td> </tr> </table>	Cientes		a 10.000,00		Despesas com ISS			1.250,00 b	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ISS a Recolher</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">1.250,00 b</td> </tr> </table>	ISS a Recolher			1.250,00 b
Caixa																						
a 15.000,00																						
Receitas de Serviços																						
	25.000,00 a																					
Cientes																						
a 10.000,00																						
Despesas com ISS																						
	1.250,00 b																					
ISS a Recolher																						
	1.250,00 b																					

O ISS apurado na operação corresponde a R\$ 1.250,00 (R\$ 25.000,00 x 5%).

Inicialmente lançamos o valor de R\$ 25.000,00 a crédito na conta de “Receita de Serviços”, pois, pelo princípio da competência, o registro deve ser feito quando a prestação de serviço ocorre, independente do recebimento, sendo a contrapartida, a débito, lançada na conta de “Caixa” pelo recebimento de R\$ 15.000,00 a vista (60% do valor) e R\$ 10.000,00 na conta de “Clientes”, correspondendo o valor a receber em 90 dias (“a”).

Como o fato gerador do ISS é a prestação de serviço, calculamos e lançamos na conta “Despesas com ISS” a “ISS a Recolher”, o valor de R\$ 1.250,00 (“b”).

3.3.2 Empresas Comerciais

As empresas comerciais são consideradas aquelas que compram e vendem mercadorias, as quais são contribuintes dos ICMS. Nas aquisições de mercadorias para revenda, também há incidência deste tributo, que afetará o preço de custo, pois o ICMS é um imposto recuperável. Logo, quando realizarmos o registro do preço de custo das mercadorias nas

fichas de estoques, estes já deverão estar deduzidos do ICMS, sendo os mesmos registrados como direito no Ativo Circulante, na conta de “Impostos a Recuperar”.

Vale ressaltar que na nota fiscal de compra, o valor do ICMS já vem destacado. Este procedimento se dá por conta do Regime Não-Cumulativo, tendo direito a recuperação do valor do ICMS da compra, destacado na Nota Fiscal.

A não cumulatividade do ICMS tem suas principais diretrizes advindas da Constituição Federal, que determina que este imposto seja não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. Desta forma, a não cumulatividade do ICMS ocorre com o creditamento na escrita fiscal do montante do imposto pago e destacado nas notas fiscais de entrada e que sofre nova incidência em etapa posterior.

Exemplo

Compra de Mercadoria

Dando continuidade ao exemplo utilizado anteriormente, agora a empresa de Comércio e Serviço Combo7 adquire a prazo 100 unidades de mercadorias para revenda, no valor unitário de R\$100,00, com incidência de ICMS (18%) destacado na Nota Fiscal, no dia 11.01.X1.

Pede-se:

- Calcule o ICMS (18%) a recuperar; e
- Contabilize a operação.

Valor total das mercadorias = R\$10.000,00 (100 x R\$100,00)

Mercadorias		ICMS a Recuperar		Fornecedores	
c	8.200,00	c	1.800,00		10.000,00 c

ICMS (18%) da compra de mercadorias = R\$1.800,00

Custo da mercadoria adquirida = R\$ 8.200,00 (R\$ 10.000,00 – R\$ 1.800,00)

Conforme explicado anteriormente, o ICMS deve ser deduzido do preço de custo para registro no estoque, então, o valor do custo das mercadorias que deve ser registrada na conta de “Mercadorias” corresponde ao valor de R\$ 8.200,00, gerando um valor de “ICMS a Recuperar” de R\$ 1.800,00, tendo como contrapartida o lançamento a crédito na conta de “Fornecedores”, pois a compra realizada foi a prazo (“c”).

Venda de Mercadoria

No dia 17.01.X1 a empresa de Comércio e Serviço Combo7, realiza uma venda à vista de 50 itens do seu estoque, pelo valor total de R\$ 8.000,00.

Pede-se:

- Calcule o ICMS (18%) a recolher; e
- Contabilize a operação.

Valor da NF de Venda = R\$ 8.000,00

ICMS (18%) a recolher = R\$ 1.440,00 (R\$ 8.000,00 x 18%)

Custo da Mercadoria Vendida = R\$ 4.100,00

Caixa		Mercadorias		ICMS a Recolher	
a	15.000,00	c	8.200,00		1.440,00 e
d	8.000,00		4.100,00 f		
CMV		Receita de Vendas		Despesas com ICMS	
f	4.100,00		8.000,00 d	e	1.440,00

Estoque disponível: $R\$ 8.200,00 \div 100 \text{ itens} = 82,00$

Saída de mercadorias: $R\$82,00 \times 50 \text{ itens} = 4.100,00$ (CMV)

Na venda, lançamos a débito o valor de R\$ 8.000,00 no “Caixa”, em virtude da venda a vista, e o crédito na conta de “Receita de Vendas” (“d”). O ICMS incidente nesta operação corresponde ao valor de R\$ 1.440,00 e deve ser lançado a débito na conta “Despesas com ICMS” e o crédito correspondente na conta “ICMS a Recolher” (“e”). A baixa no estoque

deve ser pelo seu preço de custo, assim lançamos a débito o valor de R\$ 4.100,00 no “CMV” e a sua contrapartida, dando baixa na conta “Mercadorias” (“f”).

Compensação do ICMS

Após o registro das compras e vendas, quando realizarmos a apuração do exercício, iremos fazer a compensação dos direitos e obrigações dos impostos, creditando a conta de direito e debitando a conta de obrigação. Assim, ao final de cada mês ou período, a empresa deve confrontar as contas de “ICMS a Recolher” e “ICMS a Recuperar”, para verificar se é devido o recolhimento do mesmo. O primeiro passo é verificar o saldo das contas para posteriormente transferir o valor da conta de saldo menor para a conta de saldo maior.

Exemplo

No exemplo anterior, após a compra e venda de mercadorias, operações que geraram o “ICMS a Recuperar” e o “ICMS a Recolher”, respectivamente, vamos fazer a compensação desse imposto.

ICMS a Recuperar		ICMS a Recolher	
c	1.800,00	1.440,00	g
	<u>360,00</u>		<u>0,00</u>
		g	e
		1.440,00	1.440,00
			<u>0,00</u>

A empresa teria direito a recuperar um total de R\$ 1.800,00 de ICMS e a obrigação de recolher R\$ 1.440,00, desta forma, confrontando as duas contas, ou seja, transferindo o valor da conta de saldo menor para a conta de saldo maior, no final do período, a empresa teria efetivamente um “ICMS a Recuperar” de R\$ 360,00 (“g”), podendo compensá-lo no próximo período. Neste exemplo em específico, a empresa não vai recolher o imposto neste dado momento, pois, o valor do ICMS na compra realizada foi superior ao valor do ICMS destacado na venda.

Atenção

No caso das devoluções de compras e vendas, com a incidência do ICMS, o valor do imposto também deve ser devolvido.

3.3.3 Noções Introdutórias sobre a Provisão para o IRPJ e da CSLL

Neste tópico vamos discorrer brevemente sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apresentando apenas algumas **noções introdutórias**.



Atenção

Entre as modalidades de arrecadação dos tributos, temos o Simples Nacional, que é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123/2006, que abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Esta modalidade de arrecadação será estudada em outro momento do curso.

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, está detalhado no CTN (Lei nº 5.172/1966), art. 43, em que explica que o imposto é de competência da União e incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Cabe destacar que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (art. 44 e 45, do CTN).

Existem algumas formas de tributação do IR para as pessoas jurídicas, seja por opção ou por determinação legal: **Simples; Lucro Presumido; Lucro Real; e Lucro Arbitrado**.

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, ou seja, a base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado,

correspondente ao período de apuração. Em regra geral, integram a base de cálculo do imposto todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título, para tanto, basta que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

Com base nos art. 220 e 221 do Decreto nº 3.000/1999, o imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, com alíquota de 15%.⁵

No lucro real, o IRPJ é calculado através da aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro líquido, ou seja, os tributos (IRPJ e CSLL) são calculados a partir do resultado contábil.

No caso do lucro presumido, como o nome bem diz, presume-se uma margem de lucro a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação, e, depois de calculada esta margem de lucro aplica-se a alíquota de 15% (sobre o lucro presumido). Para fins de determinação do IRPJ os percentuais são diversificados, conforme tabela a seguir:

Espécies de atividades	Percentuais sobre a receita
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> · Venda de mercadorias ou produtos · Transporte de cargas · Atividades imobiliárias · Serviços hospitalares · Atividade Rural · Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante · Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços) 	8 %
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços de transporte (exceto o de cargas) · Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano 	16%

⁵ A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de 10%. **Nesta disciplina não aplicaremos esta regra!**

<ul style="list-style-type: none"> · Serviços profissionais (médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.) · Intermediação de negócios · Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos · Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). · Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico 	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Quadro 28 – Percentuais do IRPJ para cálculo do lucro presumido.

Fonte: Elaborado com base na literatura disponível e legislação.

Os outros aspectos sobre a tributação do IRPJ serão tratados em disciplinas específicas. Também podem ser consultados no Decreto nº 3.000/1999.

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A constitucionalidade da cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, consta no art. 149, que autoriza a União a instituir contribuições sociais, a qual foi instituída através da Lei nº 7.689/1988.

Cabe destacar que as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, aplicam-se a CSLL, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Assim, a pessoa jurídica que optar pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado também deverá recolher a CSLL pela forma escolhida.

A alíquota da CSLL é de 9%. A base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo **lucro presumido** corresponde a: 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte; e 32% para: prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; intermediação de negócios; e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.⁶

⁶ As demais alíquotas da CSLL e outras informações podem ser consultadas na Lei nº 7.689/1988.



Exemplo

Determinada empresa com atividade mista (revenda de mercadorias e prestação de serviços de reparos), apresentou um Lucro Líquido apurado na Demonstração de Resultado no valor de R\$25.000,00 no trimestre. Seu faturamento, corresponde a R\$30.000,00 de vendas e R\$15.000,00 de prestação de serviços.

Vamos exercitar com as duas modalidades: Lucro Real e Lucro Presumido.

Apuração pelo Lucro Real:

Na apuração pelo Lucro Real, os tributos serão calculados a partir do resultado contábil.

Base de Cálculo do IRPJ e CSLL = R\$25.000,00

IRPJ Devido (15%) = R\$3.750,00

CSLL Devida (9%) = R\$2.250,00

Apuração pelo Lucro Presumido:

Na apuração pelo Lucro Presumido, os tributos serão calculados a partir do faturamento trimestral, ao qual serão atribuídas margem de lucro de acordo com a atividade exercida pela empresa.

- Cálculo do IRPJ

Base de Cálculo do IRPJ = (R\$30.000,00 x 8%) + (R\$15.000,00 x 32%)

Base de Cálculo do IRPJ = R\$2.400,00 + R\$4.800,00

Base de Cálculo do IRPJ = R\$7.200,00

IRPJ Devido = R\$7.200,00 x 15%

IRPJ Devido = R\$1.080,00

- Cálculo da CSLL

Base de Cálculo da CSLL = (R\$30.000,00 x 12%) + (R\$15.000,00 x 32%)

Base de Cálculo da CSLL = R\$3.600,00 + R\$4.800,00

Base de Cálculo da CSLL = R\$8.400,00

CSLL Devida = R\$8.400,00 x 9%

CSLL Devida = R\$756,00

NOTA: Na apuração pelo Lucro Arbitrado, os cálculos são idênticos ao Lucro Presumido, modificando apenas as margens de lucro, que serão acrescidas em 20%. Assim, se na atividade de vendas reconhecemos a Margem de Lucro de 8% no Lucro Presumido, será atribuída uma margem de 9,6%, que equivale a margem de 8% acrescida de 20%.

3.4 Aspectos Introdutórios das Demonstrações Contábeis

3.4.1 As Demonstrações Contábeis Obrigatórias

As demonstrações contábeis, também denominadas de demonstrações financeiras, compreendem um conjunto de demonstrativos que apresentam a estrutura da posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data, cujo propósito principal reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos.



Sabendo um pouco mais

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. (CPC 26 R1, 2011, p. 05).

Para elaboração das demonstrações contábeis são utilizadas informações extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil da entidade. Devem ser observadas as normas contábeis, bem como, os requisitos gerais para a apresentação, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo, estabelecidos na legislação em vigor e no CPC 26 R1 (2011).

As demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte: ativos; passivos; patrimônio líquido; receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;

alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e fluxos de caixa. Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração. (CPC 26 R1, 2011, p. 05-06).

A Lei que regulamenta as atividades das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), estabelece em seu art. 176 que as empresas elaborem e divulguem algumas demonstrações, são elas:

Demonstrações Contábeis	Objetivo
Balanco Patrimonial- BP	Apresenta a situação patrimonial da empresa, relacionando de forma ordenada o Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, em dado momento.
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA	Mostram as retenções de lucros, as distribuições de lucros aos sócios, os ajustes de exercícios anteriores e os saldos ainda não destinados.
Demonstração do Resultado do Exercício – DRE	Indica o resultado (lucro ou prejuízo) através de um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período.
Demonstração dos Fluxos de Caixa– DFC ⁸	Apresenta as entradas e saídas do caixa e equivalentes de caixa em dado momento.
Demonstração do Valor Adicionado– DVA**	Evidencia a riqueza gerada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

Quadro 29 – Síntese das demonstrações contábeis

Fonte: Elaborado com base na literatura disponível.

**Obrigatória para a companhia aberta.

Existem outras demonstrações contábeis que a empresa pode elaborar além das indicadas no quadro, como por exemplo, a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), etc.

Cabe destacar que a DLPA poderá ser incluída na DMPL se elaborada e publicada pela companhia, uma vez que a DMPL é uma demonstração mais completa e abrangente, que visa evidenciar a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, incluindo assim a DLPA.

⁸ 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.

A Lei das Sociedades por Ações e o CPC 26 R1 (2011), em relação à identificação e publicação das demonstrações contábeis, também determinam as seguintes orientações e exigências:

- Devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado;
- Indicar o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito
- Informar a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas;
- As demonstrações de cada exercício devem ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior;
- Indicar a moeda de apresentação e o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis;
- As contas semelhantes poderão ser agrupadas e 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”;
- As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrativos contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Na elaboração e publicação das demonstrações financeiras, o CPC 26 R1 (2011) faz um destaque especial para os seguintes aspectos que devem ser observados:

- **Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras;**
- **Continuidade** – as demonstrações devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade (a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descon-tinuidade de suas atividades);
- **Regime de competência**- exceto para a Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- **Materialidade e agregação** - deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes, assim como, deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta (a menos que sejam imateriais).
- **Compensação de valores** - não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que a compensação seja exigida ou permitida por um Pronun-ciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC;

- **Frequência de apresentação das demonstrações contábeis** – pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações, sendo apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis a razão para usar um período mais longo ou mais curto e o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.
- **Informação comparativa** - a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente, apresentando duas, de cada uma das demonstrações, bem como as respectivas notas explicativas.
- **Consistência de apresentação** – a apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro.

As notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações financeiras, consideradas necessárias para uma apresentação adequada, descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nas demonstrações, dentre outras informações.

Vale ressaltar que ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração da empresa, as demonstrações contábeis. Geralmente o exercício social tem duração de 1 (um) ano e a data do término é fixada no estatuto (em alguns casos especiais o exercício social poderá ter duração diversa) (Lei nº 6.404/76, art. 175 e 176). Essa data pode coincidir, ou não, com o ano-calendário, todavia, na maioria das vezes, inicia em 1º de janeiro e encerra em 31 de dezembro.

A seguir detalharemos um pouco mais sobre a Demonstração do Resultado do Exercício. As demais demonstrações contábeis serão estudadas nas próximas disciplinas do curso.

3.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) tem como objetivo apresentar, ao final de um exercício social, o resultado de uma empresa, relacionando de forma ordenada às receitas e as despesas que incorreram no período.

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 187, determina que a DRE discrimine:

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
- o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- 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; e
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
- Cabe ressaltar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O CPC 26 R1 (2011, p. 29-30), em suas notas 99, 101 e 104, ainda destaca que:

- A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais (99).
- As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais (101).
- As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios aos empregados. (104)

A DRE é considerada uma demonstração contábil dinâmica, pois, evidencia a movimentação das contas de resultado dentro do período (geralmente de 1º de janeiro a 31 de dezembro), relacionado o valor total das receitas e despesas do período correspondente.

A DRE e o Balanço Patrimonial são demonstrações que se completam, pois, a partir da leitura de ambas, o usuário conhece a situação patrimonial e econômico-financeira de uma empresa, podendo realizar análises, estimar variações, dentre outras interpretações. As outras demonstrações contábeis (DFC, DVA e DLPA) também devem ser consultadas para uma análise completa sobre a empresa estudada.

A seguir um modelo da DRE:

	RECEITA BRUTA
(+)	Vendas de Produtos
(+)	Vendas de Mercadorias
(+)	Prestação de Serviços
	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
(-)	Devoluções de Vendas
(-)	Abatimentos
(-)	Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas
=	RECEITA LÍQUIDA
	(-) CUSTOS DAS VENDAS
(-)	Custo dos Produtos Vendidos
(-)	Custo das Mercadorias
(-)	Custo dos Serviços Prestados
=	LUCRO (OU PREJUÍZO) BRUTO
	(-) DESPESAS OPERACIONAIS
(-)	Despesas Com Vendas (Frete, Seguros sobre vendas, etc.)
(-)	Despesas Administrativas
	(+/-) RECEITAS / DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
(-)	Despesas Financeiras (desconto financeiro concedido)
(+)	Receitas Financeiras (desconto financeiro obtido)
(-)	Variações Monetárias e Cambiais Passivas
(+)	Variações Monetárias e Cambiais Ativas
	OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
(+)	Resultado da Equivalência Patrimonial
(+)	Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante
(-)	Custo da Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante
=	LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
(-)	Provisão para Imposto de Renda
(-)	Provisão para a Contribuição Social
=	LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
(-)	Debêntures, Empregados, Participações de Administradores, Partes Beneficiárias, Fundos de Assistência e Previdência para Empregados
=	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

3.4.3 Aplicação Prática

A empresa de comércio e serviço Eletrônicos Legais SA, com tributação do Lucro Real e regime de apuração do ICMS normal, constituída no exercício social de 20X1, apresentou o seguinte demonstrativo contábil, no final ano de 20X1:

Eletrônicos Legais AS CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balanco Patrimonial em 31/12/X1			
ATIVO	20X1	PASSIVO	20X1
ATIVO CIRCULANTE	102.240,00	PASSIVO CIRCULANTE	21.720,00
Caixa	10.200,00	Fornecedores	11.520,00
Banco	26.760,00	Salários a Pagar	5.760,00
Clientes	11.280,00	Alugueis a Pagar	4.440,00
Estoques	54.000,00		
ATIVO NÃO CIRCULANTE	34.560,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	39.600,00
<u>Imobilizado</u>	<u>34.560,00</u>	Financiamentos (PNC)	39.600,00
Terrenos	7.560,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	75.480,00
Veículos	17.640,00	Capital Social	75.480,00
Móveis	9.360,00	Capital Subscrito	72.000,00
		Reserva de Capital	2.400,00
		Lucros Acumulados	1.080,00
TOTAL	136.800,00	TOTAL	136.800,00

No ano de 20X2 a empresa realizou as seguintes movimentações:

Item	Data	Movimentação
Nota: o estoque foi avaliado pela média ponderada e seu saldo inicial estava composto no início mês por 1.000 unidades ao custo unitário de R\$ 54,00.		
a	05/01/20X2	Efetuiu o pagamento dos salários e do aluguel do período anterior com recursos do banco.
b	15/02/20X2	Realização de uma venda de 500 mercadorias no valor de R\$ 60.000,00 sendo 50% foi depositado na conta corrente do banco e o restante a prazo, para ser pago em curto prazo.
c	17/03/20X2	Foi concedido um abatimento de R\$ 500,00 nas vendas anteriores, a serem descontadas do valor a receber.
d	22/04/20X2	Compra de 80 mercadorias a um preço unitário de R\$ 70,00, pagando 30% no ato e o restante a curto prazo.
e	01/05/20X	A empresa comprou três veículos, junto a Concessionária Carros Velozes, através de financiamento, no valor de R\$ 120.000,00. O financiamento será pago em 4 parcelas anuais e iguais, sendo que a 1ª parcela será paga em maio de 20X3 e o restante em 20X4, 20X5 e 20X6.
f	06/06/20X1	Ao verificar as mercadorias compradas, identificou que 10 itens estavam com defeitos e realizou a devolução destas mercadorias, referente a compra no dia 22/04/20X2, abatendo o valor na dívida junto ao fornecedor.
g	15/07/20X1	Recebimento antecipado de 50% do saldo da conta de Clientes do exercício anterior, em virtude da antecipação, foi concedido um desconto de 10% do valor recebido. O recurso entrou no Caixa.
h	01/09/20X1	Nova venda de 100 itens de mercadorias do estoque, mediante recebimento em cheque no valor total de R\$ 12.000,00.
i	17/10/20X1	Realização de manutenção nos equipamentos. Essas despesas foram pagas em espécie (em dinheiro) no valor de R\$ 2.700,00.
j	25/11/20X1	Recebimento, em devolução, de 15 itens de mercadorias vendidas, em virtude da entrega não ter sido feita como combinado com o cliente, o qual recebeu um cheque no valor de R\$ 1.800,00.
l	30/11/20X1	Prestação de serviço no valor de R\$ 5.000,00, recebido à vista.
k	13/11/20X2	Pagamento de R\$ 1.200,00 a vista, referente a conta de energia elétrica.
m	26/12/20X2	Recebimento da folha de pagamento, referente as despesas operacionais de mão de obra do exercício, a ser paga no próximo período, no valor de R\$ 2.300,00.
Não houve distribuição dos lucros apurados no exercício social de 20X2.		

Quadro 31 – Movimentação da aplicação prática 3.4.3

Com base nestas informações, nesta primeira etapa, pede-se:

- Elabore a ficha de estoque, pelo método da média ponderada móvel.
- Efetue os lançamentos contábeis em razonetes.
- Calcule o ICMS e o ISS, quando devido.
- Monte o Balancete de Verificação após o lançamento do dia 26/12/20X2 (antes da apuração do resultado do exercício, dos ajustes nas contas devoluções de compras e vendas e da apuração do ICMS do período).

Resolução – 1ª parte:

ATIVO											
Caixa			Banco				Clientes				
sd	10.200,00	1.680,00	d	sd	26.760,00	5.760,00	a1	sd	11.280,00	500,00	c
g	5.076,00	2.700,00	i	b1	30.000,00	4.440,00	a2	b1	30.000,00	5.640,00	g
l	5.000,00	1.200,00	k	h1	12.000,00	1.800,00	j1				
	<u>20.276,00</u>	<u>5.580,00</u>			<u>68.760,00</u>	<u>12.000,00</u>			<u>41.280,00</u>	<u>6.140,00</u>	
	14.696,00				56.760,00				35.140,00		
Mercadorias			ICMS a Recuperar				Terrenos				
sd	54.000,00	27.000,00	b3	d	1.008,00			sd	7.560,00		
d	4.592,00	5.441,75	h3	j2	324,00						
j3	816,26				<u>1.332,00</u>						
	<u>59.408,26</u>	<u>32.441,75</u>							<u>7.560,00</u>	<u>0,00</u>	
	26.966,51								7.560,00		
Veículos			Móveis								
sd	17.640,00			sd	9.360,00						
e	120.000,00										
	<u>137.640,00</u>	<u>0,00</u>									
	137.640,00										
					<u>9.360,00</u>	<u>0,00</u>					
					9.360,00						

PASSIVO					
Fornecedores		Salários a Pagar		Financiamentos (PC)	
f	700,00	11.520,00 sd 3.920,00 d	a1	5.760,00	5.760,00 sd 2.300,00 m
					30.000,00 e
	700,00	15.440,00		5.760,00	8.060,00
		14.740,00			2.300,00
					0,00
					30.000,00
					30.000,00
ICMS a Recolher		ISS a Recolher		Aluguel a Pagar	
		10.800,00 b2 126,00 f 2.160,00 h2			250,00 k2
		13.086,00			a2
				4.440,00	4.440,00 sd
			0,00	250,00	
				4.440,00	4.440,00
					0,00
Financiamentos (PNC)					
		39.600,00 sd 90.000,00 e			
	0,00	129.600,00			
		129.600,00			

PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
Capital Subscrito		Reserva de Capital		Lucros Acumulados	
	72.000,00 sd		2.400,00 sd		1.080,00 sd
	72.000,00		2.400,00		1.080,00

Eletrônicos Legais AS
CNPJ nº 00.000.000/0001-00
Balancete de Verificação em 31/12/X2

Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
Caixa	14.696,00	
Banco	56.760,00	
Clientes	35.140,00	
Mercadorias	26.966,51	
ICMS a Recuperar	1.332,00	
Terrenos	7.560,00	
Veículos	137.640,00	
Móveis	9.360,00	
Fornecedores		14.740,00
Salários a Pagar		2.300,00
Financiamentos (PC)		30.000,00
ICMS a Recolher		13.086,00
ISS a Recolher		250,00
Aluguel a Pagar		0,00
Financiamentos (PNC)		129.600,00
Capital Subscrito		72.000,00
Reserva de Capital		2.400,00
Lucros Acumulados		1.080,00
Vendas de Mercadorias		72.000,00
Venda de Serviços		5.000,00
CMV	31.625,49	
Devolução de Compras		574,00
Despesas com ICMS	12.636,00	
Despesas com ISS	250,00	
Abatimentos sobre Vendas	500,00	
Despesas com Salários	2.300,00	
Despesas com Manutenção	2.700,00	
Despesas com Energia	1.200,00	
Devolução de Vendas	1.800,00	
Despesas com IRPJ	0,00	
Despesas com CSLL	0,00	
Desconto Concedido	564,00	
TOTAL	343.030,00	343.030,00

Partindo para a segunda etapa, pede-se:

- Realize os ajustes nas contas de: “Mercadorias” / “Devolução de Compras”; “Vendas de Mercadorias” / “Devoluções de Vendas” / “Abatimentos sobre Vendas”.
- Apure o ICMS do período, confrontando as constas de: “ICMS a Recuperar” e “ICMS a Recolher”.
- Calcule o “Resultado do Exercício”, através do confronto das contas de receitas, despesas e custos.
- Apure o IRPJ (15%) e a CSLL (9%) do período, posteriormente contabilize as operações relacionadas a estes impostos.
- Elabore a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial do exercício de 20X2.

Resolução – 2ª parte:

ATIVO											
Caixa				Banco				Clientes			
sd	10.200,00	1.680,00	d	sd	26.760,00	5.760,00	a1	sd	11.280,00	500,00	c
g	5.076,00	2.700,00	i	b1	30.000,00	4.440,00	a2	b1	30.000,00	5.640,00	g
l	5.000,00	1.200,00	k	h1	12.000,00	1.800,00	j1				
	<u>20.276,00</u>	<u>5.580,00</u>			<u>68.760,00</u>	<u>12.000,00</u>			<u>41.280,00</u>	<u>6.140,00</u>	
	14.696,00				56.760,00				35.140,00		
Mercadorias				ICMS a Recuperar				Terrenos			
sd	54.000,00	27.000,00	b3	d	1.008,00	1.332,00	q	sd	7.560,00		
d	4.592,00	5.441,75	h3	j2	324,00						
j3	816,26	574,00	o		<u>1.332,00</u>	<u>1.332,00</u>			<u>7.560,00</u>	<u>0,00</u>	
	<u>59.408,26</u>	<u>33.015,00</u>							7.560,00	0,00	
	26.392,51								7.560,00		
Veículos				Móveis							
sd	17.640,00			sd	9.360,00						
e	120.000,00										
	<u>137.640,00</u>	<u>0,00</u>			<u>9.360,00</u>	<u>0,00</u>					
	137.640,00				9.360,00						

CONTAS DE RESULTADO

Venda de Mercadorias		CMV		Despesas com ICMS							
p1	1.800,00	60.000,00	b1	b3	27.000,00	816,26	j3	b2	10.800,00	324,00	j2
p2	500,00	12.000,00	h1	h3	5.441,75			h2	2.160,00		
st	2.300,00	72.000,00	st	st	32.441,75	816,26	st	st	12.960,00	324,00	st
		69.700,00			31.625,49				12.636,00		
r1	69.700,00					31.625,49	r3			12.636,00	r4
		0,00			0,00				0,00		
Venda de Serviços		Despesas com ISS		Abatimentos sobre Venda							
r2	5.000,00	5.000,00	k1	k2	250,00	250,00	r5	c	500,00	500,00	p2
	5.000,00	5.000,00			250,00	250,00			500,00	500,00	
		0,00			0,00				0,00		
Despesas com Salários		Despesas com Manutenção		Despesas com Energia							
m	2.300,00	2.300,00	r6	i	2.700,00	2.700,00	r7	1	1.200,00	1.200,00	r8
	2.300,00	2.300,00			2.700,00	2.700,00			1.200,00	1.200,00	
	0,00				0,00				0,00		
Desconto Concedido		Devolução de Vendas		Devolução de Compras							
g	564,00	564,00	r9	j1	1.800,00	1.800,00	p1	o	574,00	574,00	f
	564,00	564,00			1.800,00	1.800,00			574,00	574,00	
	0,00				0,00					0,00	
Resultado do Exercício		Despesas com IRPJ		Despesas com CSLL							
r3	31.625,49	69.700,00	r1	s1	3.513,68	3.513,68	t1	s2	2.108,21	2.108,21	t2
r4	12.636,00	5.000,00	r2								
r5	250,00				3.513,68	3.513,68			2.108,21	2.108,21	
r6	2.300,00				0,00				0,00		
r7	2.700,00										
r8	1.200,00										
r9	564,00										
st	51.275,49	74.700,00	st								
		23.424,51									
t1	3.513,68										
t2	2.108,21										
u	17.802,63	17.802,63									
		0,00									

A seguir, o detalhamento dos lançamentos realizados nesta segunda parte:

o) Levar o saldo da conta de “Devolução de Compras” para o estoque de “Mercadorias” (“o”) para apurar o valor final do estoque. Depois deste ajuste final, o saldo dessa conta deve estar igual ao saldo final da Ficha de Controle de Estoque e Vendas;

p) Apurar a receita líquida de vendas de mercadorias, através dos ajustes que devem ser feitos nesta conta de “Vendas de Mercadorias”, subtraindo o valor das “Devoluções de Vendas” (“p1”) e dos “Abatimentos sobre Vendas” (“p2”).

q) Apurar o ICMS devido nas operações, levando a conta de saldo menor para a de saldo maior, neste caso, o ICMS a Recuperar tem saldo de R\$ 1.332,00 e ICMS a Recolher R\$13.086,00, ou seja, confrontando as contas, a empresa deve recolher ao Estado o valor de R\$ 11.754,00.

r) Apurar o “Resultado do Exercício”, através do confronto das contas de resultados (“r”), usando o lançamento de encerramento.

s) Calcular o valor devido do IRPJ (15%) e da CSLL (9%) sobre o resultado antes do IRPJ e CSLL apurado (R\$ 23.424,51) e depois contabilizar através dos lançamentos nas contas: a débito na conta “Despesas com IRPJ” a crédito em “IRPJ a Recolher” (“s1”); e a débito na conta “Despesas com CSLL” a crédito em “CSLL a Recolher” (“s2”);

t) Levar o saldo das contas de “Despesas com IRPJ” (“t1”) e “Despesas com CSLL” (“t2”) para a conta de “Resultado do Exercício”, para apurar o Lucro Líquido após os IRPJ e CSLL, tendo em vista que todas as contas de resultado devem estar zeradas no final do exercício. Constata-se que no presente exercício social a empresa obteve lucro.

u) Como não houve distribuição de lucros nesse exercício, vamos levar o saldo final da conta de “Resultado do Exercício” para a conta patrimonial “Lucros Acumulados” pertencente ao grupo do Patrimônio Líquido (“u”).

o) Levar o saldo da conta de “Devolução de Compras” para o estoque de “Mercadorias” (“o”) para apurar o valor final do estoque. Depois deste ajuste final, o saldo dessa conta deve estar igual ao saldo final da Ficha de Controle de Estoque e Vendas;

p) Apurar a receita líquida de vendas de mercadorias, através dos ajustes que devem ser feitos nesta conta de “Vendas de Mercadorias”, subtraindo o valor das “Devoluções de Vendas” (“p1”) e dos “Abatimentos sobre Vendas” (“p2”).

- q) Apurar o ICMS devido nas operações, levando a conta de saldo menor para a de saldo maior, neste caso, o ICMS a Recuperar tem saldo de R\$ 1.332,00 e ICMS a Recolher R\$13.086,00, ou seja, confrontando as contas, a empresa deve recolher ao Estado o valor de R\$ 11.754,00.
- r) Apurar o “Resultado do Exercício”, através do confronto das contas de resultados (“r”), usando o lançamento de encerramento.
- s) Calcular o valor devido do IRPJ (15%) e da CSLL (9%) sobre o resultado antes do IRPJ e CSLL apurado (R\$ 23.424,51) e depois contabilizar através dos lançamentos nas contas: a débito na conta “Despesas com IRPJ” a crédito em “IRPJ a Recolher” (“s1”); e a débito na conta “Despesas com CSLL” a crédito em “CSLL a Recolher” (“s2”);
- t) Levar o saldo das contas de “Despesas com IRPJ” (“t1”) e “Despesas com CSLL” (“t2”) para a conta de “Resultado do Exercício”, para apurar o Lucro Líquido após os IRPJ e CSLL, tendo em vista que todas as contas de resultado devem estar zeradas no final do exercício. Constata-se que no presente exercício social a empresa obteve lucro.
- u) Como não houve distribuição de lucros nesse exercício, vamos levar o saldo final da conta de “Resultado do Exercício” para a conta patrimonial “Lucros Acumulados” pertencente ao grupo do Patrimônio Líquido (“u”).



Atenção

Em regra geral, a apuração dos impostos deve ser feita de forma mensal (ICMS e ISS) e/ou trimestral (IRPJ e CSLL), em alguns casos. No exercício, apenas para fins didáticos, apresentamos a movimentação anual da empresa e a respectiva apuração de impostos.

Eletrônicos Legais AS			
CNPJ nº 00.000.000/0001-00			
Demonstração do Resultado do Exercício em 31/12/X2			
(+)	Receita Bruta	77.000,00	54.000,00
(+)	Vendas de Mercadorias	72.000,00	50.000,00
(+)	Venda de Serviços	5.000,00	4.000,00
(-)	Deduções	(15.186,00)	(15.200,00)
(-)	Abatimentos s/ Vendas	(500,00)	(2.000,00)
(-)	Devolução de Vendas	(1.800,00)	(1.500,00)
(-)	Despesas com ICMS	(12.636,00)	(11.500,00)
(-)	Despesas com ISS	(250,00)	(200,00)
(=)	Receita Líquida	61.814,00	38.800,00
(-)	Custo da Mercadoria Vendida	(31.625,49)	(26.354,58)
(=)	Lucro Bruto	30.188,51	12.445,43
(-)	Despesas	(6.764,00)	(11.024,37)
(-)	Despesas Administrativas	(6.200,00)	(10.049,37)
(-)	Despesas com Salário	(2.300,00)	(3.500,00)
(-)	Despesas com Energia	(1.200,00)	(2.432,00)
(-)	Despesas com Manutenção	(2.700,00)	(4.117,37)
(-)	Despesas Financeiras	(564,00)	(975,00)
(-)	Descontos Concedidos	(564,00)	(975,00)
(=)	Lucro Antes do IRPJ e CSLL	23.424,51	1.421,06
(-)	Despesas com IRPJ	(3.513,68)	(213,16)
(-)	Despesas com CSLL	(2,108,21)	(127,89)
(=)	Lucro Líquido do Exercício	17.802,63	1.080,00

Eletônicos Legais AS CNPJ nº 00.000.000/0001-00 Balço Patrimonial em 31/12/X2					
ATIVO	20X2	20X1	PASSIVO	20X2	20X1
ATIVO CIRCULANTE	132.988,51	102.240,00	PASSIVO CIRCULANTE	64.655,88	21.720,00
Caixa	14.696,00	10.200,00	Fornecedores	14.740,00	11.520,00
Banco	56.760,00	26.760,00	Salários a Pagar	2.300,00	5.760,00
Clientes	35.140,00	11.280,00	Aluguel a Pagar	-	4.440,00
Mercadorias	26.392,51	54.000,00	Financiamentos (PC)	30.000,00	-
			ICMS a Recolher	11.754,00	-
			ISS a Recolher	250,00	-
			IRPJ a Recolher	3.513,68	-
			CSLL a Recolher	2.108,21	-
ATIVO NÃO CIRCULANTE	154.560,00	34.560,00	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	129.600,00	39.600,00
Imobilizado	154.560,00	34.560,00	Financiamentos (PNC)	129.600,00	39.600,00
Terrenos	7.560,00	7.560,00			
Veículos	137.640,00	17.640,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	93.282,63	75.480,00
Móveis	9.360,00	9.360,00	Capital Social	72.000,00	72.000,00
			Capital Subscrito	72.000,00	72.000,00
			Reserva de Capital	2.400,00	2.400,00
			Lucros Acumulados	18.882,63	1.080,00
TOTAL	287.548,51	136.800,00	TOTAL	287.548,51	136.800,00



Resumo

As demonstrações contábeis obrigatórias (para as companhias abertas) são: Balço Patrimonial (BP); Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA); Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Cada demonstração possui um objetivo próprio, sendo que a análise em conjunto possibilita ao usuário conhecer a situação patrimonial e econômico-financeira, realizar estimativas e várias outras interpretações. As demonstrações contábeis devem proporcionar informação relevante, confiável, comparável e compreensível. Além de serem elaboradas observando uma série de exigências, como por exemplo: apresentação apropriada e em conformidade com as práticas contábeis brasileiras; continuidade; regime de competência; compensação de valores; frequência de apresentação das demonstrações contábeis; consistência de apresentação; e informação comparativa.

As demonstrações devem ser elaboradas ao fim de cada exercício social. Geralmente o exercício social tem duração de 1 (um) ano. Na maioria das vezes, inicia em 1º de janeiro e encerra em 31 de dezembro.

A DRE deve apresentar todos os itens de receita e despesa da empresa, reconhecidos no período na demonstração do resultado, ao final do exercício social, tornando-a uma demonstração dinâmica.

Leitura Complementar...

- CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis.
- Contabilidade Introdutória – FEA/USP, 2010 – capítulos 05 e 06.
- Lei nº 6.404/76 (Capítulo XV)
- Atividades práticas disponíveis no ambiente virtual.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

_____. **Decreto Nº 3.000 de 1999, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

CFC, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 803, de 10 de outubro de 1996.** Dispõe sobre o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC. Brasília, 10 de outubro de 1996.

_____. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP estrutura conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

_____. **Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005.** Cria o COMITÊ DE PROPUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC), e dá outras providências.

_____. **Resolução CFC nº 1.418, de 05 de dezembro de 2012.** Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

_____. **Resolução CFC nº 1.330 de 18 de março de 2011.** Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil.

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 01 out. 2016

_____. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Aprovado em Brasília, 02 de dezembro de 2011.

_____. **CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Aprovado em Brasília, 02 de dezembro de 2011.

FEA/USP, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Coor. Sérgio de Iudícibus. **Contabilidade Introdutória**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 21 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SÁ, Antônio Lopes de. **Luca Pacioli: um mestre do renascimento**. 2 ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/uparq/Livro_lucapacioli.pdf>

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. **História do Pensamento Contábil: com ênfase na História da Contabilidade Brasileira**. Curitiba: Juruá Editora, 2007

PELIAS, Ivan Ricardo. *at al.* A Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças**. Edição 30 anos de Doutorado. Julho de 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a03v18sp.pdf>>

UNIVERSO ACADÊMICO XXI. **A Importância da Contabilidade no mundo dos Negócios**. 12 fev. 2008. Disponível em: <http://universoacademico21.blogspot.com.br/2008/02/home_4248.html>. Acesso em: 30 jul. 2016

ANEXO A – MODELO DE PLANO DE CONTAS

A seguir o modelo simplificado de Plano de CONTAS disponibilizado no Anexo 4 da Resolução CFC n.º 1.418/12.

PLANO DE CONTAS SIMPLIFICADO

Código	Descrição das Contas
1	ATIVO
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.1.1	Caixa e Equivalentes de Caixa
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Bancos Conta Movimento
1.1.2	Contas a Receber
1.1.2.01	Cliente
1.1.2.02	(-) Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa
1.1.3	Estoque
1.1.3.01	Mercadorias
1.1.3.02	Produtos Acabados
1.1.3.03	Insumos
1.1.4	Outros Créditos
1.1.4.01	Titulos a Receber
1.1.4.02	Impostos a Recuperar
1.1.4.03	Outros Valores a Receber
1.3	ATIVO NÃO CIRCULANTE
1.3.1	Realizável a Longo Prazo
1.3.1.01	Contas a Receber
1.3.1.02	(-) Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa
1.3.2	Investimentos
1.3.2.01	Participações societárias
1.3.2.02	Outros Investimentos
1.3.3	Imobilizado
1.3.3.01	Terrenos
1.3.3.02	Edificações
1.3.3.03	Máquinas e Equipamentos
1.3.3.04	Veículos
1.3.3.05	Móveis e Utensílios
1.3.3.06	(-) Depreciação Acumulada
1.3.4	Intangível

1.3.4.01	Softwares
1.3.4.02	(-) Amortização Acumulada
2 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
2.1 PASSIVO CIRCULANTE	
2.1.1 Fornecedores Nacionais	
2.1.1.01	Fornecedor
2.1.2 Empréstimos e Financiamentos	
2.1.2.01	Empréstimos Bancários
2.1.2.02	Financiamentos
2.1.3 Obrigações Fiscais	
2.1.3.01	SIMPLES NACIONAL
2.1.3.02	ICMS a Recolher
2.1.3.03	ISSQN a Recolher
2.1.4 Obrigações Trabalhistas e Sociais	
2.1.4.01	Salários a Pagar
2.1.4.02	FGTS a Recolher
2.1.4.03	INSS dos Segurados a Recolher
2.1.5 Contas a Pagar	
2.1.5.01	Telefone a Pagar
2.1.5.02	Energia a Pagar
2.1.5.03	Aluguel a Pagar
2.1.6 Provisões	
2.1.6.01	Provisão de Férias
2.1.6.02	Provisão de 13º Salário
2.1.6.03	Provisão de Encargos Sociais sobre Férias e 13º Salário
2.2 PASSIVO NÃO CIRCULANTE	
2.2.1 Financiamentos	
2.2.1.01	Financiamentos Banco A
2.2.2 Outras Contas a Pagar	
2.2.2.01	Empréstimos de Sócios
2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
2.3.1 Capital Social	
2.3.1.01	Capital Subscrito
2.3.1.02	(-) Capital a Integralizar
2.3.2 Reservas	
2.3.2.01	Reservas de Capital

2.3.2.02	Reservas de Lucros
2.3.3	Lucros/Prejuízos Acumulados
2.3.3.01	Lucros Acumulados
2.3.3.02	(-) Prejuízos Acumulados
3	RECEITAS, CUSTOS E DESPEAS (CONTA DE RESULTADO)
3.1	RECEITAS
3.1.1	Receira de Venda
3.1.1.01	Venda de Produtos
3.1.1.02	Venda de Mercadorias
3.1.1.03	Venda de Serviços
3.1.1.04	(-) Deduções de Tributos, Abatimentos e Devoluções
3.1.2	Receitas Financeiras
3.1.2.01	Receitas de Aplicações Financeiras
3.1.2.02	Juros Ativos
3.1.3	Outras Receitas Operacionais
3.1.3.01	Receitas de Venda de Imobilizado
3.1.3.02	Receitas de Venda de Investimentos
3.1.3.03	Outras Receitas
3.2	CUSTOS E DESPESAS
3.2.1	Custos dos Produtos , Mercadorias e Serviços Vendidos
3.2.1.01	Custos dos Insumos
3.2.1.02	Custos da Mão de Obra
3.2.1.03	Outros Custos
3.2.2	Despesas Operacionais
3.2.2.01	Despesas Administrativas
3.2.2.02	Despesas com Vendas
3.2.2.03	Outras Despesas Gerais
3.2.3	Despesas Financeiras
3.2.3.01	Juros Passivos
3.2.3.02	Outras Despesas Financeiras
3.2.4	Outras Despesas Operacionais
3.2.4.01	Despesas com Baixa de Imobilizado
3.2.4.02	Despesas com Baixa de Investimentos
3.2.4.03	Outras Despesas



Universidade Federal da Bahia

Contabilidade Introdutória

Apresenta, de maneira sucinta, a história, os conceitos e evolução do estudo da contabilidade, bem como suas áreas de atuação, fundamentos, procedimentos básicos de forma que o conduzam ao entendimento do processo de elaboração e compreensão dos demonstrativos contábeis.



Realização

PROGRAD
PROREITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



NÚCLEO DE ESTUDOS DE
Linguagens & Tecnologias