



Contabilidade Introdutória

Contabilidade Introdutória

Gisele Zanardi Polizel

© 2018 por Editora e Distribuidora Educacional S.A.
Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer outro meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer outro tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Presidente

Rodrigo Galindo

Vice-Presidente Acadêmico de Graduação

Mário Ghio Júnior

Conselho Acadêmico

Ana Lucia Jankovic Barduchi

Camila Cardoso Rotella

Danielly Nunes Andrade Noé

Grasiele Aparecida Lourenço

Isabel Cristina Chagas Barbin

Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Thatiane Cristina dos Santos de Carvalho Ribeiro

Revisão Técnica

Mauro Stopatto

Editorial

Camila Cardoso Rotella (Diretora)

Lidiane Cristina Vivaldini Olo (Gerente)

Elmir Carvalho da Silva (Coordenador)

Leticia Bento Pteroni (Coordenadora)

Renata Jéssica Galdino (Coordenadora)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Polizel, Gisele Zanardi
P769c Contabilidade introdutória / Gisele Zanardi Polizel. –
Londrina : Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.
232 p.

ISBN 978-85-522-0583-8

1. Contabilidade. I. Polizel, Gisele Zanardi. II. Título.

CDD 350

Thamiris Mantovani CRB-8/9491

2018
Editora e Distribuidora Educacional S.A.
Avenida Paris, 675 – Parque Residencial João Piza
CEP: 86041-100 – Londrina – PR
e-mail: editora.educacional@kroton.com.br
Homepage: <http://www.kroton.com.br/>

Sumário

Unidade 1 Introdução à contabilidade e ao patrimônio	7
Seção 1.1 - A contabilidade	9
Seção 1.2 - Legislação, normas e princípios contábeis	20
Seção 1.3 - O patrimônio	34
Unidade 2 Demonstrações contábeis	51
Seção 2.1 - Balanço patrimonial	53
Seção 2.2 - Demonstração do resultado	71
Seção 2.3 - Plano de contas	85
Unidade 3 Método das partidas dobradas	103
Seção 3.1 - Escrituração contábil	105
Seção 3.2 - Apuração do resultado	129
Seção 3.3 - Avaliação do estoque	153
Unidade 4 Análise patrimonial	175
Seção 4.1 - Operações de compra e venda de mercadoria	177
Seção 4.2 - Depreciação, amortização e exaustão	192
Seção 4.3 - Provisões e perdas estimadas	213

Palavras do autor

Prezado aluno!

A contabilidade está presente no mundo desde a origem do homem, ela é considerada uma ciência social, pois evolui de acordo com a necessidade da sociedade. Ela tem grande importância no cenário econômico e financeiro, pois é por meio das informações geradas na contabilidade que as entidades (pessoa física ou pessoa jurídica) tomam decisões.

Para este trabalho desejamos desenvolver a competência geral de identificar e elaborar as demonstrações contábeis, como o balanço patrimonial e a demonstração do resultado, bem como os respectivos planos de contas. Também desejamos desenvolver a competência técnica do conhecimento dos aspectos estruturais e conceituais do patrimônio, além da dinâmica patrimonial a partir do registro dos fatos contábeis e os procedimentos de elaboração das demonstrações contábeis.

Na primeira unidade de ensino vamos conhecer a contabilidade e o patrimônio: os conceitos, o objeto e os objetivos da contabilidade, a legislação e as normas contábeis, os conceitos do patrimônio e suas situações patrimoniais.

Na segunda unidade de ensino, nossa discussão será referente às demonstrações contábeis mais utilizadas na contabilidade, e também referente ao plano de contas e a sua importância em qualquer organização.

Na terceira unidade de ensino conheceremos o método das partidas dobradas, bem como o processo de escrituração contábil, a apuração do resultado e as particularidades da avaliação dos estoques.

E finalmente, na quarta unidade de ensino discutiremos sobre a análise patrimonial, com foco nas contas redutoras do ativo e nas operações com mercadorias.

Desejamos que, ao final deste estudo, você tenha compreendido a importância da contabilidade para a sociedade e a sua técnica de elaboração das demonstrações contábeis que são imprescindíveis para a tomada de decisão de qualquer organização.

Motivado? Então bons estudos!

Introdução à contabilidade e ao patrimônio

Convite ao estudo

Prezado aluno, seja bem-vindo!

A contabilidade é extremamente importante para a sociedade, é por meio dela que as organizações utilizam suas informações para a tomada de decisão. Informações incorretas e ilícitas podem comprometer a continuidade de uma empresa e causar prejuízos para a sociedade, por exemplo: perda do capital investido dos sócios e acionistas, demissão dos funcionários, a empresa deixar de contribuir com os impostos e tributos, entre outros. A descontinuidade de uma organização acarreta na interrupção de geração de riquezas para a sociedade.

A partir desse momento, você passa a conhecer a importância da contabilidade e do profissional contábil no mercado de trabalho, entender as mudanças que ocorreram na legislação e nas normas contábeis para a contabilidade chegar nos padrões internacionais e passa a compreender o patrimônio e suas equações patrimoniais.

Diante desse contexto, apresentaremos a você uma situação específica do cotidiano da contabilidade no mercado de trabalho, principalmente em relação às pequenas e médias empresas.

O Sr. José trabalha com contabilidade desde os 18 anos de idade, seu pai era contador e dono de um escritório de contabilidade; quando José completou 15 anos ingressou no curso técnico de contabilidade e, após a conclusão do curso, começou a ajudar seu pai no escritório. O escritório existe há 50 anos, tem o nome fantasia "Conte Sempre" e é tradicional numa pequena cidade situada no interior de São Paulo. O Sr. José trabalha na empresa há 30 anos, seu pai se aposentou há 10 anos e, desde então, o Sr. José assumiu a direção do escritório.

O escritório era bem conhecido e prestigiado na cidade, porém desde a alteração da Lei das Sociedades Anônimas, no final do ano de 2007, e da introdução da contabilidade nos moldes internacionais, o escritório perdeu uma gama significativa de clientes.

Houve muitas mudanças na legislação e a contabilidade ficou bem mais complexa, os clientes começaram a exigir mais, porém o escritório "Conte Sempre" não conseguiu suprir as novas necessidades, e é esse o motivo da perda de grandes e importantes clientes.

Com o intuito de reverter essa situação, o Sr. José contratou dois funcionários: Pedro e Luísa, ambos contadores e com vasta experiência no mercado de trabalho, além de serem especialistas das novas regras contábeis.

Agora Pedro e Luísa têm o desafio de capacitar os funcionários do escritório "Conte Sempre", inclusive o Sr. José, com o objetivo de atualizar os conhecimentos conforme o novo cenário contábil, e assim recuperar os clientes antigos e ganhar novos clientes.

Para ajudar Pedro e Luísa no seu desafio, será necessário analisar as seguintes questões:

- Por qual motivo aconteceu a mudança na legislação contábil?
- Por que é necessário a atualização das novas regras pelo contador?
- Qual é o objetivo principal da contabilidade?

Nesta unidade vamos trabalhar os conceitos da contabilidade, a legislação, as normas e os princípios contábeis.

Vamos tratar também do patrimônio, seu conceito contábil, o conjunto de contas correspondentes e suas características.

Vamos começar!

Seção 1.1

A contabilidade

Diálogo aberto

Vamos relembrar o problema enfrentado pelo Sr. José? O Sr. José assumiu o escritório de contabilidade “Conte Mais” quando seu pai se aposentou, mas desde a alteração da legislação contábil e da introdução da contabilidade no padrão internacional, o escritório perdeu uma gama significativa de clientes, pois o Sr. José e seus funcionários não conseguiram acompanhar as mudanças e atender às novas exigências da profissão.

Para sanar este problema, o Sr. José contratou dois funcionários que são especialistas e possuem vasta experiência na área contábil, Pedro e Luísa, eles terão como o primeiro desafio convencer o Sr. José da real importância da contabilidade e do profissional contábil para os diversos tipos de usuários e empresas, pois o Sr. José acredita que a única função da contabilidade é cumprir as obrigações exigidas pelo fisco.

E aí aluno, como você, profissional da contabilidade, interpreta o ponto de vista do Sr. José que acredita que a única função da contabilidade é cumprir as obrigações exigidas pelo fisco?

Não pode faltar

A contabilidade é considerada uma ciência social, pois sofre a interferência das ações humanas e evolui de acordo com as necessidades da sociedade. Muitas pessoas acreditam que a contabilidade é uma ciência exata devido à utilização da matemática nas suas operações, mas é necessário considerar o propósito e a finalidade da contabilidade para identificar sua ciência.

De acordo com Fahl e Marion (2013, p. 19):

A contabilidade é uma ciência social, uma vez que estuda objetos, fenômenos e fatos resultantes de ações humanas, em particular aqueles que se traduzem na criação, manutenção e incremento das riquezas, isto é, do patrimônio.



E por falar em patrimônio, você sabe o seu significado? Patrimônio é definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações das entidades (pessoas físicas ou jurídicas). O objeto da contabilidade é o patrimônio. Já o objetivo da contabilidade é estudar e controlar o patrimônio, bem como gerar as informações úteis para a tomada de decisão.



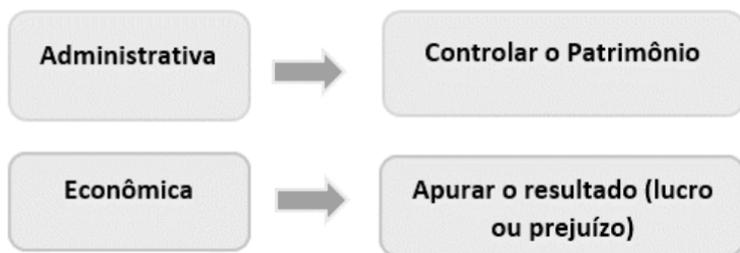
Assimile

Objeto da contabilidade = patrimônio.

Objetivo da contabilidade = controlar o patrimônio e fornecer informações para o usuário tomar decisão.

A contabilidade tem duas funções: administrativa e econômica, veja a sua composição na Figura 1.1 apresentada a seguir.

Figura 1.1 | Funções da contabilidade



Fonte: elaborada pela autora (2017).

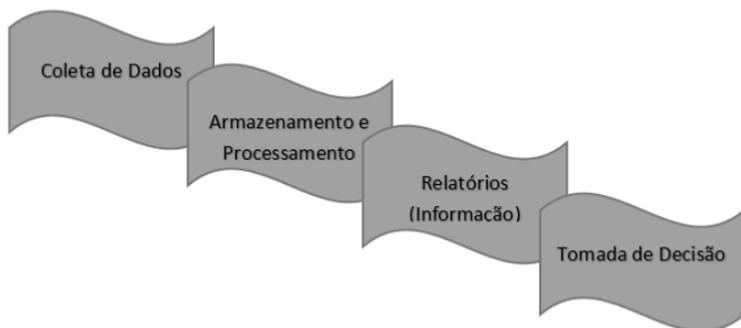
A função administrativa da contabilidade está relacionada ao controle do patrimônio, ou seja, o controle dos bens, direitos e obrigações da empresa, e a função econômica surgiu da necessidade da apuração da riqueza gerada pelas entidades. As funções administrativas e econômicas são utilizadas com a finalidade de fornecer informações para o processo decisório.

E você sabe como é realizado o controle do patrimônio?

É muito simples, de acordo com Padoveze (2004, p. 29): "O controle é feito através da coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial".

Observe a Figura 1.2, que demonstra as fases da informação contábil, necessárias para o controle do patrimônio.

Figura 1.2 | Fases da informação contábil



Fonte: elaborada pela autora (2017).

A coleta de dados refere-se ao levantamento dos documentos, que serão registrados na próxima fase que é o armazenamento e processamento dos fatos contábeis, após os registros desses fatos, as informações contábeis serão agrupadas e se transformarão em relatórios úteis para a tomada de decisão.



Pesquise mais

Assista ao vídeo sobre a importância do registro contábil para uma empresa. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=1_Q_RmjYBnM>. Acesso em: 3 set. 2017.

A contabilidade tem um grande número de usuários, ou seja, pessoas interessadas nas suas informações, cada qual com seus objetivos específicos. A Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011, cita alguns tipos de usuários:

OB 2: O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito". (Grifo do autor)



Agora, vamos verificar os tipos de usuários da informação contábil e quais informações são úteis para cada tipo.

Sócios, acionistas e investidores: esses usuários têm interesse na situação econômica e financeira da empresa, os sócios e acionistas se preocupam com o retorno do capital investido na organização, enquanto os investidores utilizam a informação contábil para decidir em qual empresa investir, ou seja, qual empresa é mais rentável e oferece menor risco?

Administradores: esse usuário utiliza as informações contábeis para muitos tipos de decisão que a empresa precisa tomar, por exemplo: qual é a melhor forma de investir o dinheiro? Qual é a estratégia para gerar mais receitas e reduzir os custos? Quais são os investimentos necessários para a expansão da empresa? Quais benefícios serão oferecidos aos funcionários?

Governo: utiliza as informações contábeis para obter receitas por meio dos impostos e tributos. Conforme Niyama e Silva (2008, p. 13):



[...] A contabilidade é a fonte de dados que permite ao Governo determinar o volume de tributo sobre a renda que cada empresa deve recolher aos cofres públicos [...]. O Governo também utiliza as informações contábeis como base para análises econômicas.

Bancos: esses usuários utilizam as informações contábeis para conceder empréstimos às empresas, é feita uma análise sobre a rentabilidade e a liquidez da empresa e por meio do resultado é concedido ou não o empréstimo.

Fornecedores: esses usuários têm o mesmo interesse dos bancos, eles utilizam as informações para avaliar a capacidade da empresa em pagar suas obrigações.

Clientes: esse grupo de usuários tem interesse na situação econômica financeira da empresa em relação a continuidade, pois dependem da empresa para o seu processo operacional.

Empregados: esses usuários utilizam as informações contábeis com a mesma finalidade dos clientes, ou seja, a respeito da continuidade da empresa, mas com o foco na remuneração e nos benefícios oferecidos por ela.

Sindicatos: utilizam as informações para negociar reajustes de salários.

Público em geral: utilizam as informações para conhecer a situação econômica, financeira e principalmente a função social da empresa, ou seja, como a empresa contribui para o desenvolvimento da sociedade.



Refleta

Qual informação você gostaria de conhecer a respeito de uma empresa prestigiada no Brasil? Acesse seu *site* e verifique as demonstrações contábeis, suas informações e sua contribuição para a sociedade.

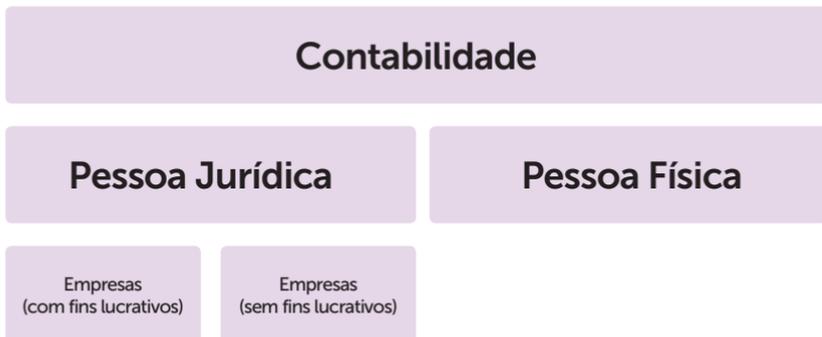
Como vimos anteriormente, a contabilidade é utilizada por diversos tipos de usuários, e esses usuários pertencem às organizações ou entidades que podem ser classificadas em três tipos conforme aponta Ribeiro (2010):

- a) Entidades com fins econômicos: são aquelas que visam ao lucro. Exemplo: empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, entre outras.
- b) Entidades com fins socioeconômicos: são aquelas que visam ao superávit. Exemplo: associações de classes, clubes sociais etc.
- c) Entidades com fins sociais: são aquelas que visam atender às necessidades da coletividade. Exemplo: União, Estados e Municípios.

Obs.: As entidades com fins socioeconômicos e sociais são consideradas entidades sem fins lucrativos ou organização da sociedade civil.

Veja a seguir a Figura 1.3 que demonstra o campo de aplicação da contabilidade.

Figura 1.3 | Campo de aplicação da contabilidade



Fonte: elaborada pela autora (2017).



Exemplificando

De acordo com a Lei nº 13.204, de 2015, considera-se organização da sociedade civil: "a) entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva [...]".

O contador tem um papel muito importante na sociedade, é ele que produz a informação e a distribui para seus usuários, cada usuário utiliza a informação de acordo com sua necessidade para a tomada de decisão. O contador precisa entender que a sua função não é apenas atender às exigências do fisco, mas saber utilizar a informação para gerar relatórios para seus usuários, bem como interpretar esses relatórios gerando informações úteis para as entidades.

O profissional contábil precisa acompanhar as mudanças que ocorreram e ocorrem na legislação e nas normas contábeis, é sua obrigação estar sempre atualizado, por este motivo foi criada a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PG 12(R2), relacionada à Educação Continuada do Contador.



Pesquise mais

Leia o item 4 da Norma Brasileira de Contabilidade sobre Educação Continuada e saiba quais são os profissionais que devem cumprir a norma. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br/portal/desenvolvimento/educacao-profissional-continuada/NBCPG12R1.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2017.

Um outro ponto extremamente importante está relacionado com a ética profissional do contador, todo contador precisa ler e entender o Código de Ética, que foi criado pela Resolução CFC nº 803, em 10 de outubro de 1996 e atualizado por diversas resoluções. O Código de Ética em seu artigo 1º diz: "Este código de ética profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe".

No código de ética são tratados os seguintes assuntos: deveres e proibições, o valor dos serviços profissionais, os deveres em relação aos colegas e à classe, as penalidades e as disposições gerais.



Pesquise mais

Leia o Código de Ética profissional do contador - Capítulo II – Dos deveres e das proibições, e conheça seus deveres e obrigações.

Disponível em: <<http://codigo-de-etica.info/images/imagem/codigo-de-etica-do-contador.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2017.

Agora vamos conhecer os profissionais da área contábil.

A área contábil é muito ampla, ela oferece um leque de oportunidades para o profissional contábil, apresentaremos a seguir as áreas de atuação mais comuns.

Figura 1.4 | Áreas de atuação do profissional contábil

Profissional Contábil			
Empresa	Prestação de Serviços	Área de Estudo e Ensino	Órgãos Públicos
Auditor Interno Contador Controller Cargos Administrativos	Auditor Externo Consultor Escritório de Contabilidade Perito Contábil	Consultor Escritor Pesquisador Professor	Agente Fiscal Auditor Fiscal Contador Público

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Por meio da figura, percebemos que o profissional contábil pode escolher diversas áreas para cumprir o seu papel, desde trabalhar em empresas como funcionário, ter seu próprio negócio, trabalhar na área de educação, e também em órgãos públicos.

Independente da área escolhida, o contador tem as mesmas obrigações e deveres, ele deverá conhecer a legislação e as normas contábeis, estar sempre atualizado, participar dos eventos da classe contábil e principalmente, atuar com ética. Esse é o papel do contador,

contribuir com o desenvolvimento de seus usuários, das entidades e consequentemente com o desenvolvimento da sociedade.

Sem medo de errar

Para esta atividade será necessário entender o conceito da contabilidade, bem como seu objeto e objetivo e compreender como a contabilidade auxilia os seus usuários e quais são os tipos de usuários existentes, pois, ao contrário do pensamento do Sr. José, que acredita que o único usuário é o fisco, existem muitos usuários da informação contábil e cada qual com o seu objetivo específico.

Vamos relembra o caso do Sr. José?

Pedro e Luísa tiveram como o seu primeiro desafio explicar para o Sr. José e para os funcionários do escritório "Conte Mais" sobre a importância da contabilidade e a sua utilização pelos diversos tipos de usuários, pois o Sr. José acredita que a única finalidade da contabilidade é atender às exigências do fisco, ou seja, do governo.

Pedro e Luísa agendaram uma reunião com o Sr. José e os funcionários do escritório e realizaram uma apresentação, mostrando a importância do contador no atual mercado de trabalho. Eles focaram na apresentação, nos diversos tipos de usuários da informação contábil, que utilizam a contabilidade para a tomada de decisão; o fisco estava entre os usuários, mas não era o único e nem o mais importante. Foram apresentados os seguintes usuários: os sócios, acionistas e investidores, os administradores, governo, bancos, fornecedores, clientes, empregados, sindicatos e público em geral.

Pedro destacou a importância da atualização do profissional contábil em relação às normas e legislação contábil, pois para atender às demandas dos clientes os profissionais contábeis devem ter conhecimento para realizar o serviço com segurança. Luísa complementou a fala de Pedro dizendo que uma informação incorreta pode acarretar numa série de prejuízos para a empresa e para a sociedade, as informações precisam estar claras e confiáveis, para que os usuários tomem as decisões corretas dentro do prazo esperado.

Avançando na prática

Serviços contábeis

Descrição da situação-problema

Vera, uma contadora recém-formada, foi contratada para trabalhar em uma indústria no ramo alimentício. Vera chegou à empresa no momento do fechamento anual das demonstrações contábeis. Após o fechamento dos demonstrativos, Vera teria que se reunir com a diretoria da empresa para apresentar o resultado final. Na apresentação, os diretores não ficaram felizes com o resultado, eles esperavam que a empresa tivesse um lucro bem maior em relação àquele que foi apresentado, e fizeram a seguinte proposta para Vera: "Vamos alterar o resultado final, queremos um lucro maior, vamos excluir a provisão para contingências trabalhistas que está com um valor muito alto e está prejudicando o resultado da companhia, em troca lhe daremos uma pequena contribuição, uma viagem totalmente paga pela empresa, em agradecimento pelo seu excelente trabalho".

E agora, o que Vera deve fazer? Ela aceita ou não a proposta da diretoria?

Resolução da situação-problema

Vera não deverá aceitar a proposta da diretoria, pois de acordo com o Código de Ética do profissional contábil, no art. 3º, no desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade: "VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção; e IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita".

Faça valer a pena

1. A contabilidade registra todos os fatos que ocorrem nas empresas e posteriormente interpreta as informações contábeis, por meio dos relatórios. Esses relatórios podem ser utilizados por diversos tipos de usuários, cada qual com os seus interesses.

Diante do contexto apresentado, analise as afirmativas a seguir:

I. Os fornecedores utilizam as informações contábeis para analisar a capacidade de pagamento da empresa.

II. Os acionistas utilizam as informações contábeis para decidir sobre a produtividade do setor para os reajustes dos salários.

III. Os bancos utilizam as informações contábeis para verificar a continuidade da empresa, pois depende do processo operacional dela.

IV. Os investidores utilizam as informações para decidir qual é a melhor opção da empresa para se investir.

V. Os empregados utilizam as informações para verificar a continuidade da empresa, em relação aos salários e benefícios.

Diante da contextualização apresentada, é correto o que se afirma apenas em:

- a) I e III.
- b) III e IV.
- c) I, III e V.
- d) II, III e IV.
- e) I, IV e V.

2. De acordo com Fahl, Manhani e Silva (2008, p. 3): “O cenário do estudo contábil demonstra uma ciência social quanto à finalidade, pois, por intermédio de suas avaliações do progresso de entidades, propicia melhor conhecimento econômico-financeiro sobre rentabilidade e produtividade, que indiretamente auxilia os proprietários (acionistas), os gestores (tomadores de decisão) e os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, conseqüentemente, a própria riqueza [...]”.

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas.

I. A contabilidade utiliza métodos quantitativos para mensurar os fenômenos que acontecem em razão da ação do homem.

PORQUE

II. No momento do registro contábil, é utilizado apenas o método qualitativo, pois as ciências sociais não se confundem com as ciências exatas.

Diante do contexto apresentado e a respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

3. A contabilidade é uma área que oferece diversas oportunidades para o mercado de trabalho, temos os cargos relacionados às empresas, prestação de serviços, cargos públicos e também na área de ensino.

Qual é a principal função do auditor contábil?

- a) Registrar todos os fatos contábeis.
- b) Analisar a situação econômica e financeira da empresa.
- c) Verificar a exatidão das informações num processo judicial.
- d) Verificar a exatidão dos procedimentos contábeis.
- e) Investigar cientificamente a contabilidade.

Seção 1.2

Legislação, normas e princípios contábeis

Diálogo aberto

Olá, aluno! Todos nós vivemos numa sociedade regida por leis, em que temos direitos e deveres, e com a contabilidade não é diferente, ela é regida por legislação específica, normas e princípios. O profissional de contabilidade deve conhecer e aplicar a legislação e as normas contábeis em todas as operações contábeis, também precisa entender o cenário social e econômico e acompanhar as mudanças ocorridas na contabilidade e sua evolução.

Diante do exposto, vamos verificar qual é o papel de Pedro e Luísa no escritório de contabilidade “Conte Mais”, pois foram contratados para reverter a má situação da empresa.

Pedro e Luísa assumiram um compromisso com o Sr. José para reverter a situação do escritório de contabilidade, e para que isso aconteça, eles terão que orientar o Sr. José e seus funcionários em relação à legislação, à introdução da contabilidade nas normas internacionais e no entendimento dos princípios e da estrutura conceitual básica da contabilidade, pois essa é a base para a realização da contabilidade de forma precisa, segura e ética. E agora você vai ajudar Pedro e Luísa a responder o seguinte questionamento: quais foram as principais mudanças ocorridas na contabilidade brasileira após a adesão às normas internacionais de contabilidade?

Para este desafio é importante conhecer qual é a principal legislação da contabilidade e qual é a atual estrutura conceitual básica, como também é preciso compreender quais foram as razões para a mudança da contabilidade no Brasil.

Está preparado? Vamos em frente! Bons estudos!

Não pode faltar

A contabilidade vem passando por um processo de reestruturação para se adequar à normas internacionais e ao processo de harmonização, este processo se iniciou há algumas décadas e se fortaleceu aqui no Brasil por meio das alterações da Lei

Nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas, e da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Um dos motivos para que a harmonização contábil passasse a existir é que no cenário atual, devido à globalização, à tecnologia e aos avanços das transações comerciais e internacionais, é fundamental que a contabilidade tenha as mesmas leis, regras e estrutura em nível mundial.

De acordo com Coelho e Lins (2010, p. 4):

A ideia básica à proposta de harmonização dos procedimentos contábeis é: todos falando a mesma linguagem, adotando o mesmo procedimento, obedecendo os mesmos critérios. Enfim, todos entendendo a contabilidade da mesma forma, utilizando-a efetivamente como a linguagem dos negócios.



Os mesmos autores comentam que a concepção da harmonização contábil traz a possibilidade de qualquer pessoa, em qualquer lugar do mundo, conseguir analisar as demonstrações contábeis de qualquer empresa, pois as regras, as normas e a legislação devem ser iguais.



Pesquise mais

Assista ao vídeo do Prof. Eliseu Martins, que mostra o impacto das normas contábeis na internacionalização das empresas e a função do CPC).

Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=k8TARGPUyQg>>.

Acesso em: 10 set. 2017.

Artigo, muito interessante sobre o tema, denominado: Nível de Conhecimento dos discentes em Ciências Contábeis sobre o pronunciamento conceitual básico. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4533/pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

Conforme Niyama e Silva (2008, p. 30):



A contabilidade é a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos na busca de oportunidades de investimentos e na avaliação do risco de suas transações. A existência de práticas contábeis distintas tem sido um problema para a melhor compreensão e comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira. Por essa razão, procura-se, com a convergência das normas contábeis no mundo, facilitar o processo de comunicação.

E por falar em harmonização, é necessário comentar sobre o IASC – *International Accounting Standard Committee*, órgão privado, criado em 1973, que reuniu profissionais contábeis de diversos países com o objetivo de reestruturar as normas contábeis para serem utilizadas mundialmente, e passou a emitir pronunciamentos contábeis, denominados IAS – *International Accounting Standard*. Em abril de 2001, o IASC foi substituído pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, e teve como marco o ingresso de vários outros países, inclusive o Brasil, e a emissão de pronunciamentos contábeis denominados IFRS – *International Financial Reporting Standard*.

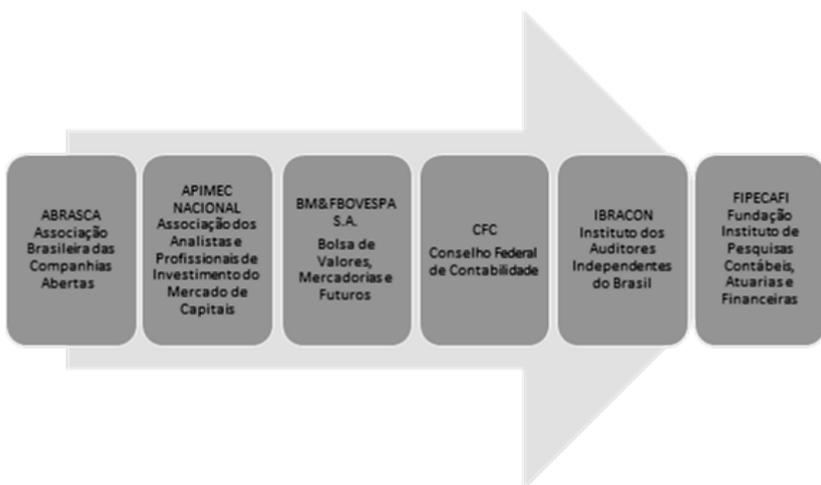
Em 2005 foi criado aqui no Brasil o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), por meio da Resolução nº 1.055/05, com a finalidade de emitir pronunciamentos para inserir a convergência das normas e dos procedimentos contábeis no Brasil. O CPC tem como alicerce os pronunciamentos criados pelo IASB, ou seja, o IFRS.



Harmonização ou convergência das normas contábeis têm a função de facilitar a interpretação e o processo de comunicação das informações contábeis no mundo.

Observe a figura a seguir, que demonstra a composição dos membros do CPC de acordo com a Resolução CFC 1055/2005 – art. 2º.

Figura 1.4 | Áreas de atuação do profissional contábil



Fonte: elaborada pela autora (2017).

Também participam do CPC como convidados os seguintes membros: Banco Central do Brasil, Comissão dos Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal (SRF), Superintendência dos Seguros Privados (Susep), entre outros.



De acordo com a Resolução CFC n 1055/05 - Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (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”.



Acesse a Resolução CFC nº 1055/05, leia a introdução, capítulo I e II, e conheça a criação, a composição e os objetivos do CPC.

Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

A Lei das S.A. (Sociedades Anônimas), nº 6.404, foi criada em 1976 e estabelece regras para a contabilidade em relação às demonstrações financeiras, bem como os critérios de avaliação. Essa lei trouxe grandes avanços para a contabilidade do nosso país, mas foi por meio da Lei nº 11.638/2007 e posteriormente a Lei 11.941/2009, que alterou e atualizou a nº Lei 6.404/76, que a contabilidade brasileira iniciou o seu processo de harmonização dos procedimentos contábeis. De acordo com Coelho e Lins (2010, p. 180), a nova lei:



[...] fez vários ajustes contábeis no intuito de ajustar a contabilidade nacional à internacional, inclusive prevendo em seu texto a criação de um organismo independente para deliberar sobre questões contábeis, que é o CPC, criado dois anos antes, tem-se uma internacionalização dos procedimentos contábeis nacionais, direcionando-a para uma trilha onde não existe a possibilidade de retorno.

Entre as alterações ocorridas na Lei das S.A., citamos as principais:

- Mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado.
- Exclusão da demonstração contábil: DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos).
- Inclusão da demonstração contábil: DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa).
- Inclusão da demonstração contábil: DVA (Demonstração do Valor Adicionado).
- Classificação do porte das empresas (grande ou pequeno).
- Determinação da obrigatoriedade das demonstrações contábeis por tipo de companhia: aberta ou fechada.
- Atualização dos critérios de avaliação dos ativos e passivos.



Quais aspectos influenciaram na mudança da legislação e dos procedimentos contábeis?

Conforme comentado anteriormente, a contabilidade vem se desenvolvendo de acordo com as necessidades da sociedade, e a partir da década de 1970, iniciou-se um processo de implementação e regulamentação de leis específicas vinculadas à contabilidade, tais como: legislação tributária, legislação societária, regulamentação criadas pela CVM, Banco Central, entre outros. E a partir deste cenário, a contabilidade passou a ser orientada por alguns princípios.

De acordo com Niyama e Silva (2008), existem duas estruturas conceituais para a contabilidade no Brasil:

- a) Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
- b) Estrutura Conceitual do Sistema CFC (Conselho Federal de Contabilidade) / CRC (Conselho Regional de Contabilidade).

Observe as diferenças das estruturas, conforme o Quadro 1.1.

Quadro 1.1 | Diferenças da estrutura conceitual básica da contabilidade

FIPECAFI / IBRACON/ CVM	CFC / CRC
Influência da Teoria Norte Americana	Influência da Teoria Européia
Deliberação CVM - 29/86 Deliberação CVM - 539/08	Resolução 530/81 Resolução 750/93 e 774/94 Resolução 1.282/10

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Em relação às deliberações da CVM, já notamos uma grande mudança na estrutura conceitual básica da contabilidade, a primeira deliberação foi criada em 1986 e a segunda em 2008, com a finalidade de se adequar às normas contábeis internacionais. Observe a seguir o Quadro 1.2.

Deliberação CVM - 29/86	Deliberação CVM - 539/08
Postulados: entidade e continuidade.	Pressupostos Básicos competência e continuidade.
Princípios: custos como base de valor, realização de receita e confrontação com despesas e denominador comum monetário.	Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.
Convenções: objetividade, materialidade, consistência e conservadorismo.	

Fonte: elaborado pela autora (2017).

A Deliberação nº 29/86 tinha como estrutura os postulados, os princípios e as convenções. Os postulados são considerados como alicerce de toda a contabilidade e deles se originam os princípios e as convenções. Nesse caso são considerados como postulados à entidade e à continuidade. Marion (2010) compara os postulados com o alicerce, os princípios com as paredes e as convenções com o telhado. A contabilidade é elaborada para uma entidade, geralmente uma pessoa jurídica. A continuidade prevê que uma entidade é constituída com prazo indeterminado.

Se observarmos a Deliberação nº 539/08 já verificamos as alterações, a estrutura passa a ser os pressupostos básicos e as características qualitativas das demonstrações contábeis.



Exemplificando

A empresa Consulta Contábil Ltda. acaba de ser constituída. Dessa forma, a contabilidade será elaborada para essa organização. Quais os postulados alicerces que podemos elencar neste caso? Desse modo, a empresa ou Pessoa Jurídica é conhecida como **entidade**, e espera-se que ela viva por prazo indeterminado, ou seja, que ela esteja em **continuidade**. A contabilidade é elaborada para uma entidade, geralmente uma pessoa jurídica. A continuidade prevê que uma entidade é constituída com prazo indeterminado.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 750/93 e nº 774/94, dispõe e aprova os princípios fundamentais de contabilidade e afirma que

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância [...].



Em maio de 2010, as Resoluções nº 750/03 e nº 774/94 foram revogadas pela Resolução nº 1.282/2010, devido ao processo de harmonização das normas contábeis, e declara em seu Art 1º que os Princípios Fundamentais de Contabilidade passam a ser denominados Princípios de Contabilidade e no seu §1º é confirmado a obrigatoriedade do cumprimento dos princípios contábeis pelos profissionais de contabilidade.

Veja a seguir o Quadro 1.3, que compara os princípios de contabilidade de ambas as resoluções.

Quadro 1.3 | Comparação Princípios de Contabilidade – CFC

CFC 750/93	CFC 1.282/10
Entidade	Entidade
Continuidade	Continuidade
Oportunidade	Oportunidade
Prudência	Prudência
Atualização Monetária	Registro pelo Valor Original
Registro pelo Valor Original	
Competência	Competência

Fonte: elaborado pela autora (2017).

De acordo com o Quadro 1.3, percebemos que não houve muita alteração em relação aos princípios. Se compararmos as resoluções, importante destacar que o princípio da Atualização Monetária deixou de ser item principal e passou a fazer parte do princípio do Registro pelo Valor Original. Outras alterações referem-se à atualização e inserção de conceitos.

Em março de 2008, o CFC publicou a Resolução nº 1.121, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Em dezembro de 2011, essa lei foi revogada pela Resolução nº 1.374. De acordo com seu art. 1º, essa legislação resolve:



Dar nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tendo em vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) [...].

Importante destacar que essa resolução tem como base o CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Essa resolução mostra os objetivos da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, bem como as características qualitativas da informação contábil-financeira útil. E no item QC4 dessa resolução é confirmado que:



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**. (Grifo nosso)**

Veja a seguir o Quadro 1.4 que demonstra a comparação das resoluções nº 1.121/08 e nº 1/374/11.

Quadro 1.4 | Comparação das características qualitativas da informação contábil-financeira útil

Resolução 1.121/08	Resolução 1.374/11
Compreensibilidade	Fundamentais
Relevância (Materialidade)	Relevância (Materialidade)
Confiabilidade (Representação Adequada, Primazia da Essência sobre a forma, Neutralidade, Prudência e Integridade)	Representação Fidedigna
Comparabilidade	Melhoria
	Comparabilidade
	Verificabilidade
	Tempestividade
	Compreensibilidade

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Ao analisar o Quadro 1.4, verificamos que houve algumas alterações úteis na estrutura das características da informação contábil-financeira; antes ela era composta por quatro características com as suas complementações, e com a resolução vigente, ela está dividida entre características fundamentais e de melhoria.

Vamos entender o que significa cada característica, de acordo com a Resolução nº 1.374/11.

Características fundamentais:

1. Relevância: é a informação que influencia as tomadas de decisões de seus usuários, essas informações podem ter valor preditivo (futuro), confirmatório (passado e presente) ou ambos. Essa informação é influenciada pela materialidade, ou seja, a informação é material se sua omissão ou publicação distorcida influenciar a tomada de decisão dos seus usuários.
2. Representação fidedigna: é a informação que cumpre três propriedades, ela precisa estar completa, neutra e livre de erros. Para a informação ser completa, ela precisa demonstrar todas as suas características para que o usuário compreenda a informação e sua realidade. Em relação à característica neutra, é aquela que demonstra a informação tal como ela é, sem distorções e manipulação. Já a característica livre de erros, significa demonstrar a informação sem omissões e que o processo para produzir a informação não apresente erros.

Características qualitativas:

1. Comparabilidade: é a característica que permite aos usuários comparar, ou seja, compreender as semelhanças e diferenças entre informações da mesma entidade ou de entidades diferentes.
2. Verificabilidade: tem como características conduzir a informação contábil com segurança, ou seja, a informação deve ser representada de acordo com sua realidade.
3. Tempestividade: significa ter a informação em tempo real para tomada de decisão.
4. Compreensibilidade: para a informação ser compreensível, ela deve apresentar a informação com clareza e concisão.



Pesquise mais

Assista ao vídeo sobre as características qualitativas da informação contábil. O vídeo apresenta os exemplos de cada característica qualitativa. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=0FYXZ23_rEU>. Acesso em: 16 set. 2017.

Diante da evolução da contabilidade, notamos que o CPC inseriu diversas modificações na estrutura conceitual de contabilidade, dando prioridade para as características da informação contábil se comparada com as resoluções do CFC até o ano de 2010, que tinha como base os princípios contábeis. Alguns desses princípios são comentados e justificados no pronunciamento do CPC 00, tais como: competência, continuidade e entidade, já o princípio registro pelo valor original foi reformulado e citado no CPC 00 como mensuração dos elementos das demonstrações contábeis, o princípio oportunidade está relacionado com as características da informação contábil.

Em outubro de 2016, foi publicada a estrutura conceitual para o setor público e nesta resolução – 2016/NBCTSPEC – consta a revogação das Resoluções nº 750/93 e nº 1.282/10, que tratavam dos princípios contábeis. Embora a resolução tenha sido revogada, os princípios continuam a existir, como citado anteriormente, eles estão presentes no CPC 00 e também aparecem em outros CPCs, a diferença é que agora temos um único pronunciamento para a doutrina contábil.

Sem medo de errar

A resolução da situação-problema requer o entendimento do conteúdo que foi exposto nesta seção, ou seja, devemos explanar quais foram as principais mudanças ocorridas na contabilidade brasileira após a adesão às normas internacionais de contabilidade.

Em primeiro lugar verificamos a criação do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), no ano de 2005, pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), por meio da Resolução nº 1.055/05. O CPC foi criado com o objetivo de emitir pronunciamentos para introduzir a contabilidade brasileira nas normas internacionais de contabilidade.

A partir da criação do CPC, algumas legislações e normas contábeis foram reestruturadas, a Lei nº 6.404/76 foi atualizada pelas Leis nº 11.638/20087 e nº 11.941/2009. Com a intenção de chegar nos padrões internacionais de contabilidade, algumas demonstrações

foram acrescentadas, tais como: demonstração de fluxo de caixa, demonstração do valor adicionado, enquanto outras foram extintas, por exemplo, a demonstração de origens e aplicações de recursos, alguns critérios de avaliação de ativo e passivo também foram modificados.

Também vimos mudanças na estrutura conceitual de contabilidade, antes composta por duas estruturas, a primeira com a visão dos pesquisadores: membros do FIPECAFI, IBRACON e CVM e a segunda com a visão do Conselho Federal de Contabilidade. Ambas apresentavam diferenças na estrutura conceitual, enquanto o CFC direcionava a contabilidade para os princípios contábeis, que não tiveram mudanças significativas, apenas o princípio da atualização monetária foi incluso no princípio do registro pelo valor original na Resolução nº 1282/10 se comparada à Resolução nº 750/93, a CVM considerava: postulados, princípios e convenções na Deliberação nº 29/86 e já na Deliberação nº 539/08, a estrutura foi modificada para pressupostos básicos e características qualitativas das demonstrações contábeis.

Posteriormente, as duas estruturas foram se atualizando, e hoje temos como base o CPC 00, que determina a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeira, que demonstra os objetivos, as características qualitativas da informação contábil-financeira e a estrutura conceitual, por meio da Resolução nº 1.374/11 houve a classificação das características da informação contábil como: fundamentais e qualitativas.

Todas essas mudanças aconteceram por causa de um único propósito, a internacionalização da contabilidade, ou seja, direcionar a contabilidade brasileira de acordo com as normas e o padrão internacional.

Avançando na prática

Informação contábil-financeira útil

Descrição da situação-problema

Fábio é contador de uma empresa multinacional e elaborou o relatório dos demonstrativos contábeis do ano de 2016, para apresentação dos resultados para os diretores e gerentes da empresa. Como era a sua primeira apresentação, pois Fábio era novo na empresa, ele decidiu não revelar todas as informações, por alguns motivos: o primeiro era mostrar êxito nos resultados finais e o segundo era o tempo, pois teria

que refazer as demonstrações contábeis e não teria tempo suficiente antes da apresentação. Seguem as informações que Fábio não apresentou para os diretores e gerentes:

1. Após o fechamento do balanço, Fábio encontrou um documento referente a um processo de contingência tributária que chegou na contabilidade ainda em 2016, no valor provável de perda em torno de R\$ 500.000,00.

Diante do contexto apresentado, quais características contábeis Fábio deixou de seguir?

Resolução da situação-problema

Fábio deixou de utilizar as seguintes características:

Item 1: A relevância deixou de ser cumprida neste item, pois para a informação ser relevante, ela precisa fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários, e nesse caso, Fábio não informou aos usuários sobre a possível perda no valor significativo de R\$ 500.000,00, essa decisão pode impactar nos resultados futuros da empresa. Também descumpriu a representação fidedigna, no termo neutralidade, pois a neutralidade é desprovida de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Também não cumpriu a tempestividade, pois a informação precisa estar disponível para tomada de decisão a tempo de poder influenciar os usuários.

Faça valer a pena

1. O CPC 00, bem como a Resolução CFC nº 1.374/11, apresentam a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, e fazem parte dessa estrutura as características qualitativas das informações contábeis-financeiras úteis. Essas características são classificadas em: fundamentais e melhorias.

Diante do contexto apresentado, analise o caso a seguir:

O contador da empresa X mudou o método de apuração dos estoques, que sempre foi "X" para o método "Y" no ano de 2016, porém não atualizou o ano de 2015, para apresentação do relatório contábil.

Qual foi a característica qualitativa da informação contábil que o contador deixou de verificar?

- | | |
|----------------------|------------------------|
| a) Relevância. | d) Tempestividade. |
| b) Comparabilidade. | e) Compreensibilidade. |
| c) Verificabilidade. | |

2. A Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei da S.A. (Sociedade Anônima), foi atualizada pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. Essa lei rege a contabilidade das empresas no que diz respeito à elaboração das demonstrações contábeis, bem como seus critérios de avaliação.

No art. 176, são citadas as demonstrações contábeis para elaboração obrigatória das empresas, são eles: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado.

Qual desses relatórios é obrigatório apenas para as Companhias de Capital Aberto?

- a) Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.
- b) Demonstração do resultado do exercício.
- c) Demonstração dos fluxos de caixa.
- d) Demonstração do valor adicionado.
- e) Balanço patrimonial.

3. De acordo com a Resolução nº 1374/11 – item QC1: “As características qualitativas da informação contábil financeira útil identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira)”.

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

PORQUE

II. Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e retratar com fidedignidade o que se propõe a representar.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

Seção 1.3

O patrimônio

Diálogo aberto

Como apresentado na Seção 1.1, o patrimônio é o objeto da contabilidade, é por meio dele que se mensura os bens, direitos e obrigações de uma entidade em um determinado momento. E o objetivo da contabilidade é controlar este patrimônio. Esse controle é realizado por meio das informações contábeis, fruto dos registros dos fatos contábeis.

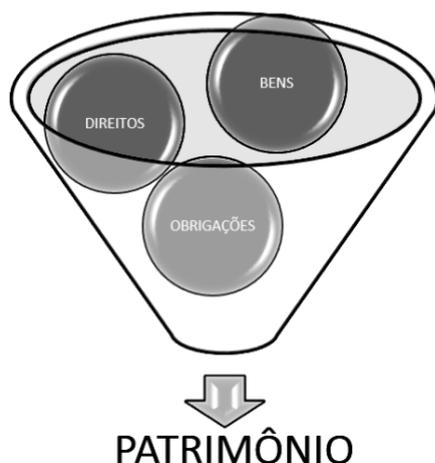
Diante do contexto apresentado, vamos conhecer o desafio de Pedro e Luísa em relação ao patrimônio no escritório “Conte Sempre”.

Pedro e Luísa perceberam que os funcionários do escritório “Conte Sempre” não entendiam alguns conceitos referentes ao patrimônio, e como o patrimônio é o objeto da contabilidade e a base para a elaboração do Balanço Patrimonial, é imprescindível que todos os funcionários compreendam a estrutura e as possíveis situações patrimoniais existentes. Assim, Pedro e Luísa terão o desafio de esclarecer todo o conceito e a estrutura do patrimônio, inclusive os tipos de situações patrimoniais. E você, aluno, sabe em qual situação o patrimônio líquido ficará com saldo negativo? Por que isso ocorre? Quais são as consequências para a organização e o que essa informação reflete?

Não pode faltar

O patrimônio é o objeto da contabilidade, e ele é definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa jurídica ou física, avaliado em moeda.

Figura 1.5 | Conceito do patrimônio



Fonte: elaborada pela autora (2017).

Os bens são os eventos capazes de satisfazer as necessidades humanas, eles são classificados em: materiais e imateriais.

Bens materiais também podem ser chamados de bens tangíveis, ou seja, são os bens corpóreos, eles possuem três finalidades:

Uso: móveis, computadores, veículos, imóvel.

Consumo: materiais (limpeza, escritório, embalagens, copa e restaurante).

Troca: mercadorias (matéria-prima, produtos) e dinheiro (caixa).

Os bens imateriais são conhecidos como bens intangíveis, ou seja, são os bens incorpóreos, exemplo: marcas, patentes, fundo de comércio, direito de uso do *software*.

Os direitos são os valores que a empresa tem a receber de terceiros, e geralmente não estão disponíveis para utilização imediata, tais como:

- Provenientes de vendas a prazo: duplicatas a receber ou clientes.
- Adiantamentos para: empregados, sócios, fornecedores.
- Impostos a recuperar.
- Aluguéis a receber.
- Bancos: direitos de saque ou aplicação em poupanças.

As obrigações são os valores que a empresa tem a pagar para terceiros, tais como:

- Provenientes de compras a prazo: duplicatas a pagar ou fornecedores.

- Adiantamentos de clientes.
- Empréstimos e financiamentos.
- Impostos e contribuições a recolher.
- Salários e encargos a pagar.



Assimile

Patrimônio é o objeto da contabilidade e é constituído pelos bens, direitos e obrigações.

Agora que já sabemos o conceito de cada item do patrimônio, vamos conhecer a estrutura do patrimônio e os tipos de situações patrimoniais.

O patrimônio é representado por um gráfico no formato de “T”.

Figura 1.6 | Representação do patrimônio



Fonte: elaborada pela autora.

Figura 1.7 | Representação do patrimônio



Fonte: elaborada pela autora.

Veja um exemplo do patrimônio no seu aspecto qualitativo.

Figura 1.8 | Aspecto qualitativo do patrimônio

PATRIMÔNIO	
BENS Caixa Estoques Veículos	OBRIGAÇÕES Fornecedores Salários a pagar Impostos a recolher
DIREITOS Clientes Aluguéis a receber	

Fonte: elaborada pela autora.

Agora veja o mesmo exemplo, adicionando o aspecto quantitativo, ou seja, foram acrescentados seus valores monetários.

Figura 1.9 | Aspectos qualitativo e quantitativo do patrimônio

PATRIMÔNIO			
BENS		OBRIGAÇÕES	
Caixa	5.000,00	Fornecedores	40.000,00
Estoques	15.000,00	Salários a pagar	22.000,00
Veículos	30.000,00	Impostos a recolher	10.000,00
DIREITOS			
Clientes	35.000,00		
Aluguéis a receber	4.000,00		

Fonte: elaborada pela autora.

Existem três tipos de situações patrimoniais: situação positiva, situação negativa e situação nula. Para aprendermos cada situação é necessário conhecer novos conceitos sobre o patrimônio.



Exemplificando

Situação Líquida Positiva = Ativo maior que Passivo

Situação Líquida Negativa = Ativo menor que Passivo

Situação Líquida Nula = Ativo igual Passivo

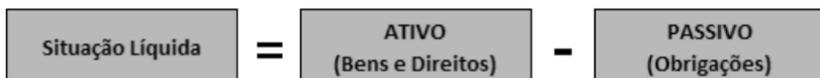
Ativo: é representado pelos bens e direitos e são consideradas as aplicações de recursos obtidas pela empresa.

Passivo: é representado pelas obrigações e são consideradas origens de recursos.

Patrimônio Líquido: também conhecido como situação líquida, e é representado pela diferença entre ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações).

Balanço Patrimonial: demonstração contábil que apresenta o patrimônio da empresa.

Figura 1.10 | Situação líquida



Fonte: elaborada pela autora.

Situação líquida positiva

Situação líquida positiva é quando o ativo (bens e direitos) é maior que o passivo (obrigações). Veja o exemplo a seguir:

Figura 1.11 | Situação líquida positiva

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	5.000,00	Fornecedores	40.000,00
Estoques	15.000,00	Salários a pagar	22.000,00
Veículos	30.000,00	Impostos a recolher	10.000,00
DIREITOS	39.000,00	OBRIGAÇÕES	17.000,00
Clientes	35.000,00		
Aluguéis a receber	4.000,00		
Total do Ativo	89.000,00	Total do Passivo e PL	89.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

De acordo com a figura, verificamos que o total do ativo corresponde a R\$ 89.000,00, enquanto o total do passivo corresponde a R\$ 72.000,00, aplicando-se a fórmula, temos:

Situação Líquida = Ativo – Passivo

Situação Líquida = R\$ 89.000,00 – R\$ 72.000,00

Situação Líquida = R\$ 17.000,00.

A situação líquida positiva também pode ser chamada de situação

líquida superavitária ou situação líquida ativa.

Situação líquida negativa

Situação líquida negativa, também conhecida como passivo a descoberto, é quando o ativo (bens e direitos) é menor que o passivo (obrigações), ou seja, o valor das dívidas supera o valor dos ativos. Veja o exemplo a seguir:

Figura 1.12 | Situação líquida negativa

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	5.000,00	Fornecedores	92.000,00
Estoques	15.000,00	Salários a pagar	60.000,00
Veículos	30.000,00	Impostos a recolher	10.000,00
DIREITOS	39.000,00	OBRIGAÇÕES	-3.000,00
Clientes	35.000,00		
Aluguéis a receber	4.000,00		
Total do Ativo	89.000,00	Total do Passivo e PL	89.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

De acordo com a figura, verificamos que o total do ativo corresponde a R\$ 89.000,00, enquanto o total do passivo corresponde a \$ 92.000,00, aplicando-se a fórmula, temos:

Situação Líquida = Ativo – Passivo

Situação Líquida = R\$ 89.000,00 – R\$ 92.000,00

Situação Líquida = (R\$ 3.000,00).

A situação líquida negativa também pode ser chamada de situação líquida deficitária, situação líquida passiva ou passivo a descoberto.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Resolução CFC nº 1049/05 dizendo que quando a situação líquida da entidade fosse negativa, a sua descrição deveria ser alterada de: "Patrimônio Líquido" para "Passivo a Descoberto", porém a Resolução CFC nº 1.283/2010 revogou a Resolução CFC nº 1049/05, e não é mais necessário mudar a descrição do Patrimônio Líquido.

Situação líquida nula

Situação líquida nula também é conhecida como situação líquida inexistente, acontece quando o ativo (bens e direitos) é igual ao passivo (obrigações). Veja o exemplo.

Figura 1.13 | Situação líquida nula

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
BENS	50.000,00	OBRIGAÇÕES	89.000,00
Caixa	5.000,00	Fornecedores	57.000,00
Estoques	15.000,00	Salários a pagar	22.000,00
Veículos	30.000,00	Impostos a recolher	10.000,00
DIREITOS	39.000,00	SITUAÇÃO LÍQUIDA	-
Clientes	35.000,00		
Aluguéis a receber	4.000,00		
Total do Ativo	89.000,00	Total do Passivo e PL	89.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

De acordo com a figura, verificamos que o total do ativo e passivo corresponde a R\$ 89.000,00, aplicando-se a fórmula, temos:

Situação Líquida = Ativo – Passivo

Situação Líquida = R\$ 89.000,00 – R\$ 89.000,00

Situação Líquida = R\$ 0,00.



Pesquise mais

Assista ao vídeo sobre situação líquida patrimonial. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=nqtrqGR4Tt0>>. Acesso em: 1 out. 2017.

O Balanço Patrimonial é a representação gráfica dos ativos (bens e direitos), passivos (obrigações) e patrimônio líquido (situação líquida). Afinal o que compõe o patrimônio líquido, além da diferença entre o ativo e passivo?

Um elemento extremamente importante e que dá a origem a toda entidade é denominado de capital. O capital é a importância em dinheiro ou bens que os sócios ou proprietários investem na abertura de sua empresa, esse capital é chamado de capital social.

O capital social pode ser classificado de três formas:

1. Capital subscrito: é a quantia que os sócios ou proprietários se comprometeram a investir na abertura da sua empresa e está descrito no contrato social.
2. Capital integralizado: é quando os sócios ou proprietários cumprem o que está descrito no contrato social, providenciando o dinheiro e/ou bens.
3. Capital a integralizar: é a quantia do capital prometido (subscrito) que ainda não foi integralizado (realizado).

Para simplificar, veja o exemplo a seguir:

Maria e José resolveram abrir uma sociedade e, no momento do contrato social, determinaram que Maria investiria R\$ 50.000,00, sendo R\$ 25.000,00 em dinheiro e R\$ 25.000,00 em móveis e utensílios, José investiria R\$ 50.000,00, sendo R\$ 20.000,00 em dinheiro e o restante também em dinheiro após 90 dias.

Portanto, temos os seguintes valores:

Capital subscrito = R\$ 100.000,00 (valor determinado no contrato social).

Capital integralizado = R\$ 70.000,00 (R\$ 45.000,00 em dinheiro e R\$ 25.000,00 em móveis e utensílios).

Capital a integralizar = R\$ 30.000,00 (quantia devida pelo sócio José).

Veja como fica a operação no Balanço Patrimonial da empresa:

Figura 1.14 | Balanço patrimonial

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	45.000,00		
Móveis e Utensílios	25.000,00		
		Patrimônio Líquido	70.000,00
		Capital Social	100.000,00
		Capital a Integralizar	- 30.000,00
Total do Ativo	70.000,00	Total do Passivo e PL	70.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Note que o capital social equivale ao capital subscrito, ou seja, os sócios combinaram o valor de R\$ 100.000,00 para investimento na empresa, porém um dos sócios ainda precisa integralizar R\$ 30.000,00

para cumprir com a quantia estabelecida, dessa forma, esse valor é apresentado reduzindo o Patrimônio Líquido, portanto, a empresa possui R\$ 70.000,00, que teve origem no patrimônio líquido e foi aplicado no ativo nas contas de caixa e móveis e utensílios.

Importante observar que o Balanço Patrimonial sempre terá os seus valores equilibrados, ou seja, o total do ativo sempre será igual ao total do passivo. O que altera são as situações líquidas ou patrimônio líquido que podem ser positivos, negativos ou nulos.

Existem outras contas, além do capital social, que também fazem parte do patrimônio líquido, são as reservas, ajustes de avaliação patrimonial, ações em tesouraria e prejuízos acumulados, que serão estudados na próxima unidade.

O termo "capital" também é utilizado para definir outros conceitos no Balanço Patrimonial.

Vamos iniciar com o passivo que também é conhecido como origem de recursos. De acordo com Fahl e Marion (2013, p. 46):



Esses recursos (financeiros ou materiais) são originários dos proprietários (por meio do capital social com que dão início à empresa e que nesse momento equivale ao PL), fornecedores, governo, bancos, financeiras etc., que representam ORIGENS (fontes) de recursos.

No passivo temos o capital de terceiros e o capital próprio, o capital de terceiros corresponde às dívidas da empresa, e segundo Ribeiro (2011) esses recursos provêm de duas fontes:

- a) Funcionamento: dívidas que surgem em decorrência da atividade operacional da empresa, tais como: fornecedores, salários a pagar, impostos a recolher entre outros.
- b) Financiamento: dívidas que surgem em decorrência de empréstimos e financiamentos.

O capital próprio representa o Patrimônio Líquido da empresa, ou seja, pertence aos sócios e acionistas, Ribeiro (2011) afirma que também provêm de duas fontes:

- a) Proprietários/Sócios: quantia investida na empresa pelos sócios.
- b) Giro normal: acréscimos no PL decorrentes da atividade operacional da empresa, como o lucro das operações.

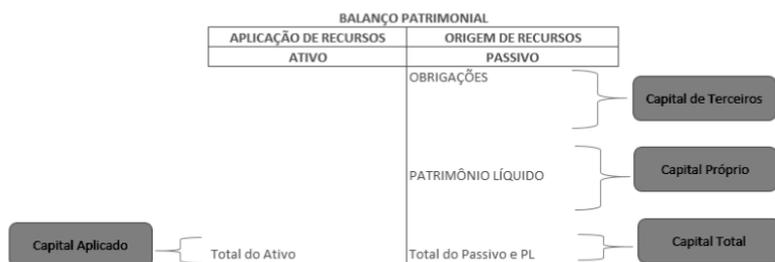
A soma do capital de terceiros e do capital próprio é denominada capital total.



Quais outros sinônimos são utilizados para capital de terceiros e capital próprio?

O ativo é conhecido como aplicação de recursos, ou seja, é no ativo que é demonstrado onde a empresa aplicou seus recursos originados no passivo. Também podemos chamar ativo de capital aplicado.

Figura 1.15 | Características do balanço patrimonial



Fonte: elaborada pela autora (2017).



Assista ao vídeo sobre capital próprio e capital de terceiros. Disponível em: <<http://ucj.com.br/capital-proprio-x-capital-de-terceiros/>>. Acesso em: 1 out. 2017.

Sem medo de errar

Para iniciar esta atividade é necessário utilizar os conceitos de patrimônio que foram apresentados nesta seção, também é preciso conhecer quais são os componentes do patrimônio e suas possíveis situações patrimoniais.

Vamos relembrar o desafio de Pedro e Luísa?

Pedro e Luísa notaram que os funcionários do escritório "Conte Sempre" tinham dúvidas em relação ao conceito do patrimônio e suas situações patrimoniais, e como o patrimônio é o objeto da contabilidade, é fundamental o seu entendimento por parte de todos os funcionários.

Pedro e Luísa marcaram um café com os funcionários numa sexta-

feira e fizeram uma explanação sobre o conceito de patrimônio, eles utilizaram como exemplo o patrimônio de uma pessoa física, em que apresentavam os bens da pessoa (carro, casa, dinheiro), os direitos (conta-corrente, aplicação financeira, empréstimo para o irmão, salário a receber) e suas obrigações (financiamento do carro, financiamento da casa, contas a pagar). Por meio desse exemplo, foram mostrando cada situação existente, na situação líquida positiva, a pessoa tinha mais bens e direitos do que obrigações, na situação líquida negativa, a pessoa tinha mais dívidas do que bens e direitos, e na situação líquida nula, a pessoa tinha bens e direitos iguais às dívidas.

O foco maior da apresentação foi na situação líquida negativa, também conhecida como passivo a descoberto, quando a empresa chega nessa situação, significa que se hoje a empresa tivesse que vender todos os seus bens e direitos, ela não teria o suficiente para pagar as suas dívidas, ou seja, a situação da empresa não está favorável. São várias as causas que influenciam uma situação negativa e o principal refere-se ao resultado econômico, ou seja, a empresa teve uma margem de lucratividade baixa ou negativa, e essa margem de lucratividade pode ser consequência de: vendas ruins, custos altos, despesas elevadas, juros sobre empréstimos, entre outras causas.

Vamos demonstrar um exemplo de situação líquida negativa relacionada à pessoa física.

Figura 1.16 | Situação líquida negativa relacionada à pessoa física

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
BENS	332.000,00	OBRIGAÇÕES	404.000,00
Dinheiro	2.000,00	Contas a pagar	4.000,00
Veículos	30.000,00	Empréstimo Banco	12.000,00
Imóvel	300.000,00	Financiamento Carro	28.000,00
		Financiamento Imóvel	360.000,00
DIREITOS	13.000,00	SITUAÇÃO LÍQUIDA	59.000,00
Conta Corrente	5.000,00		
Empréstimo para o irmão	3.000,00		
Salários a receber	5.000,00		
Total do Ativo	345.000,00	Total do Passivo e PL	345.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

As entidades que estão nesta situação negativa precisam ficar em alerta, é preciso rever o planejamento e realizar um plano de recuperação, pois nenhuma entidade deseja se extinguir.

Avançando na prática

Situação patrimonial da microempresa “Comidinha Caseira”

Descrição da situação-problema

Paula é proprietária da empresa “Comidinha Caseira” e no final do primeiro mês de funcionamento da empresa quer saber a sua situação líquida.

Seguem as informações:

Quadro 1.5 | Relação das contas

SITUAÇÃO LÍQUIDA	R\$
Dinheiro	2.000,00
Móveis	15.000,00
Veículos	30.000,00
Máquinas	22.000,00
Conta Corrente	8.000,00
Clientes	5.000,00
Fornecedores	29.000,00
Fianciamento - Veículo	36.000,00
Empréstimos	1.500,00
Aluguel a Pagar	300,00
Água a Pagar	400,00
Telefone a Pagar	100,00
Salários a Pagar	3.000,00
Impostos a Recolher	800,00
Estoque de Mercadorias	5.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Resolução da situação-problema

Segue o Balanço Patrimonial representado na Figura 1.18

Figura 1.17 | Balanço patrimonial

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
BENS	74.000,00	OBRIGAÇÕES	76.100,00
Caixa	2.000,00	Fornecedores	5.000,00
Móveis	15.000,00	Financiamento	29.000,00
Veículos	30.000,00	Empréstimos	36.000,00
Máquinas	22.000,00	Aluguel a pagar	1.500,00
Estoque de Mercad	5.000,00	Água a pagar	300,00
		Energia a pagar	400,00
		Telefone a pagar	100,00
		Salários a pagar	3.000,00
		Impostos a recolher	800,00
DIREITOS	20.000,00	SITUAÇÃO LÍQUIDA	17.900,00
Conta Corrente	8.000,00		
Cientes	12.000,00		
Total do Ativo	94.000,00	Total do Passivo e PL	94.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Faça valer a pena

1. O patrimônio é definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliado em moeda de uma entidade (pessoa jurídica) ou pessoa física, é demonstrado num relatório contábil muito utilizado na contabilidade, o Balanço Patrimonial.

Se uma empresa possuir bens no valor de R\$ 15.000,00, direitos no valor de R\$ 25.000,00 e obrigações no valor de R\$ 80.000,00, ela terá uma situação líquida

- positiva.
- negativa.
- nula.
- ativa.
- inexistente.

2. O passivo e o patrimônio líquido classificado no Balanço Patrimonial são considerados origem de recursos, pois é no passivo, diante do capital social, ou seja, do capital dos sócios investidos na empresa, que há origem das operações da empresa, é com o capital social que a empresa inicia seu ciclo de vida.

Marcos e Milton abriram uma sociedade, no contrato social foi designada a quantia de R\$ 20.000,00 para cada sócio investir na empresa, Marcos integralizou R\$ 10.000,00 em dinheiro e o restante investirá daqui a 60 dias, também em dinheiro. Milton integralizou R\$ 15.000,00 em veículo e o restante será investido após 30 dias, em dinheiro. Qual é o saldo final das contas de capital na data da assinatura do contrato?

- a) Capital subscrito – R\$ 40.000,00 e Capital integralizado – R\$ 20.000,00.
- b) Capital subscrito – R\$ 25.000,00 e Capital a integralizar – R\$ 10.000,00.
- c) Capital subscrito – R\$ 20.000,00 e Capital integralizado - R\$ 15.000,00.
- d) Capital subscrito – R\$ 40.000,00 e Capital a integralizar – R\$ 15.000,00.
- e) Capital subscrito – R\$ 20.000,00 e Capital a integralizar – R\$ 15.000,00.

3. A palavra "capital" tem vários significados na contabilidade, principalmente no Balanço Patrimonial, temos como exemplo as seguintes expressões: capital de terceiros, capital próprio, capital total, capital social, capital subscrito, entre outros.

Determinada empresa apresentou a seguinte relação de contas:

Quadro 1.6 | Relação das contas

CONTAS	R\$
Caixa	20.000,00
Adiantamento de Clientes	10.000,00
Veículos	60.000,00
Fornecedores	50.000,00
Empréstimos	80.000,00
Clientes	70.000,00
Aluguel a Pagar	15.000,00
Estoque de Mercadorias	80.000,00
Financiamento	40.000,00
Salários a Pagar	20.000,00
Capital Social	100.000,00
Máquinas	85.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

O valor do capital próprio e de terceiro é respectivamente:

- a) R\$ 180.000,00 e R\$ 205.000,00.
- b) R\$ 110.000,00 e R\$ 85.000,00.
- c) R\$ 120.000,00 e R\$ 100.000,00.
- d) R\$ 140.000,00 e R\$ 185.000,00.
- e) R\$ 100.000,00 e R\$ 215.000,00.

Referências

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm#art85>. Acesso em: 3 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015.** Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público.

COELHO, C. U. F.; LINS, L. dos. S. **Teoria da contabilidade:** abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 set. 2017.

DELIBERAÇÃO CVM 29/86. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceitual básica da contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>>. Acesso em: 10 set. 2017.

DELIBERAÇÃO CVM 539/08. Aprova o pronunciamento conceitual básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli539.html>>. Acesso em: 10 set. 2017.

FAHL, A. C.; MANJANI, L. P. de. S.; SILVA, M. F. (Orgs.). **Contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

FALH, A. C.; MARION, J. C. **Contabilidade financeira.** 1. ed. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda., 2013.

GRECO, A. L.; AREND, L. **Contabilidade:** teoria e prática básicas. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARION, J. C. **Teoria da contabilidade.** Ed. Especial. Campinas, SP: Alínea, 2010.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. PG 12 (R1). Educação continuada. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG12\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG12(R1).pdf)>. Acesso em: 4 set. 2017.

PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica**: uma introdução à prática contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96. Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_803.pdf>. Acesso em: 3. set. 2017

RESOLUÇÃO CFC Nº 1374/11. NBC TG Estrutura conceitual. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf>. Acesso em: 3. set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf>. Acesso em: 12 set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774/94. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf>. Acesso em: 12. Set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/05. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.121/08. Aprova a NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1121.pdf>. Acesso em: 12 set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.282/10. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1282.pdf>. Acesso em: 12 set. 2017.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1374/11. NBC TG Estrutura Conceitual. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1374.pdf>. Acesso em: 12 set. 2017.

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

SOUZA, S. A. de. **Contabilidade geral 3D**: básica, intermediária e avançada. 1. ed. São Paulo: Método, 2012.

Demonstrações contábeis

Convite ao estudo

Olá, aluno, seja bem-vindo!

As demonstrações contábeis, também conhecidas como demonstrações financeiras, relatórios ou peças contábeis, são fundamentais para os usuários da informação contábil, principalmente para tomada de decisão. É por meio das demonstrações contábeis que os usuários conseguem visualizar a situação financeira e econômica da sua empresa, provenientes da gestão do patrimônio durante um determinado período.

A legislação das Sociedades Anônimas obriga as empresas a elaborarem, no final do exercício social, determinadas demonstrações financeiras, entre elas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado. Nesta unidade, você conhecerá esses dois tipos de demonstrações, bem como os aspectos estruturais e conceituais do patrimônio para elaborar um plano de contas.

E, para se aprofundar neste tema, vamos lhe apresentar a situação-problema referente às demonstrações contábeis.

Bruno é estudante do curso de ciências contábeis e está cursando terceiro ano da faculdade. Ele participou de um processo seletivo para a vaga de estagiário em uma microempresa no ramo alimentício e foi selecionado. A empresa tem a razão social Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME. A proprietária, Sra. Rita, não entende as técnicas e as demonstrações contábeis, e gostaria de uma pessoa que a ajudasse a compreender a situação financeira e econômica da sua empresa através dos demonstrativos contábeis. Bruno terá a função de auxiliar a Sra. Rita no entendimento do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado, além de revisar o plano de contas do empreendimento. Através dessas

demonstrações, será possível conhecer a situação financeira e econômica da empresa da Sra. Rita.

Agora, Bruno terá o desafio de conhecer o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado e o Plano de Contas da empresa de brigadeiros para auxiliar a Sra. Rita no entendimento da situação financeira e econômica da organização.

Para ajudar Bruno neste desafio, será necessário analisar alguns questionamentos.

- Qual é a finalidade do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados?
- Para que é utilizado um plano de contas em uma empresa?
- Por qual motivo o proprietário da empresa precisa compreender as demonstrações contábeis?

Nesta unidade vamos trabalhar com os conceitos, legislação, contas e estrutura do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado. Estudaremos, ainda, o plano de contas, em relação aos seus objetivos, estrutura e tipos.

Preparado?

Seção 2.1

Balanço patrimonial

Diálogo aberto

Vamos relembra a situação da Sra. Rita que, como proprietária de sua empresa, gostaria de compreender os demonstrativos contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado) para conhecer a situação financeira e econômica da sua companhia. A Sra. Rita contratou Bruno, um estudante de ciências contábeis, para lhe auxiliar no entendimento das demonstrações contábeis.

Bruno terá como seu primeiro desafio ajustar o Balanço Patrimonial da empresa "Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. – ME", pois ele apresenta irregularidades, tanto em relação à estrutura, quanto em relação à classificação incorreta de algumas contas. Só após os ajustes no Balanço Patrimonial, Bruno conseguirá explicar para a Sra. Rita o significado das contas patrimoniais e a estrutura do Balanço, bem como a sua importância para tomada de decisão.

E você, aluno, o que pensa a respeito de um Balanço Patrimonial desatualizado e com classificações incorretas? Quais são as consequências para a empresa?

Segue o Balanço Patrimonial da empresa.

Quadro 2.1 | Balanço original da Rita Brigadeiro Ltda.

Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME
Balanço Patrimonial em 31/12/2015 e 31/12/2016

ATIVO	31/12/2015	31/12/2016	PASSIVO	31/12/2015	31/12/2016
Ativo Circulante	31.700,00	42.015,00	Passivo Circulante	29.590,00	34.870,00
Caixa	800,00	2.365,00	Fornecedores	6.045,00	6.300,00
Bancos	20.000,00	25.100,00	Salários a Pagar	8.400,00	9.400,00
Aplicações Financeiras	7.000,00	11.000,00	Encargos Sociais a Recolher	2.520,00	2.820,00
Clientes	2.100,00	1.150,00	Tributos a Recolher	625,00	750,00
Duplicatas a Receber	2.500,00	3.800,00	Empréstimos e Financiamentos	7.500,00	10.800,00
(-) Provisão para Devedores Duvidosos	-400,00	-650,00	Outras Contas a Pagar	4.500,00	4.800,00
(-) Duplicatas Descontadas	-	-2.000,00			
Estoques	1.800,00	2.400,00			
Ativo Realizável a Longo Prazo	13.500,00	22.700,00	Resultado de Exercícios Futuros	-	2.000,00
Aplicações Financeiras	13.500,00	22.700,00	Receita Antecipada Aluguel de Máquinas	-	2.000,00
Ativo Permanente	61.890,00	63.580,00	Patrimônio Líquido	77.500,00	91.425,00
Imobilizado	55.890,00	57.580,00	Capital Social	60.000,00	60.000,00
Computadores	5.000,00	5.000,00	Reservas	17.500,00	31.425,00
Instalações	5.700,00	6.300,00	Reserva Legal	875,00	1.790,00
Máquinas e Equipamentos	35.000,00	35.000,00	Reserva Estatutária	1.750,00	3.580,00
Móveis e Utensílios	22.000,00	35.800,00	Reserva para Contingência	1.750,00	3.580,00
Veículos	25.000,00	25.000,00	Lucro ou Prejuízo	13.125,00	22.475,00
(-) Depreciação Acumulada	-36.810,00	-49.520,00			
Diferido	6.000,00	6.000,00			
Investimentos em Softwares	6.000,00	6.000,00			
TOTAL DO ATIVO	107.090,00	128.295,00	TOTAL DO PASSIVO	107.090,00	128.295,00

Fonte: elaborada pela autora.

Não pode faltar

O Balanço Patrimonial é um dos demonstrativos contábeis mais conhecidos e utilizados pelos usuários da informação contábil. Ele demonstra a posição patrimonial e financeira em determinada data. De acordo com a Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, o artigo 176 determina que as entidades deverão elaborar, ao final de cada exercício social, algumas demonstrações financeiras. O Balanço Patrimonial aparece como a primeira, veja a seguir:



Art. 176 Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir

com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração dos fluxos de caixa;

V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Como já estudamos anteriormente, o Balanço Patrimonial é demonstrado na forma de "T" e é representado pelo Ativo (bens e direitos) no lado esquerdo, e pelo Passivo e Patrimônio Líquido (obrigações e situação líquida) no lado direito.



Assimile

O ativo é conhecido como aplicações de recursos e o passivo como origens de recursos.

Essa mesma legislação das Sociedades Anônimas, cita em seus artigos 178 a 184 detalhes sobre o Balanço Patrimonial. No art. 178 é demonstrada a estrutura do Balanço Patrimonial, veja a seguir:

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

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

I - ativo circulante; e

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

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

I - passivo circulante;

II - passivo não circulante; e

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

Veja, a seguir, a representação da estrutura do Balanço Patrimonial, conforme a legislação.

Quadro 2.2 | Estrutura do balanço patrimonial

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
	Passivo não Circulante
Ativo não Circulante	Patrimônio Líquido
Ativo Realizável a Longo Prazo	Capital Social
Investimentos	Reservas de Capital
Imobilizado	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Intangível	Reservas de Lucro
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Fonte: elaborada pela autora.

Agora, vamos conhecer cada grupo de conta pertencente ao Balanço Patrimonial.

O CPC 00, no Capítulo 4, item 4.4, diz que: “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”.

Vamos analisar essas definições:

- Recurso controlado: prevalece o controle e não a propriedade. Exemplo: arrendamento mercantil de um imóvel, que a entidade não tem como propriedade, mas tem o controle.
- Resultado de eventos passados: um exemplo é: a compra de matéria-prima para a fabricação de um produto; essa matéria-prima se transformará em produto destinado para venda, por isso, o ativo (produto) é resultado de um evento passado.
- Futuros benefícios econômicos: potencial para contribuir com o fluxo de caixa da empresa. De acordo com Lunelli ([s.d.], [s.p]).



Os ativos podem dar origem a benefícios econômicos quando usados na produção de bens (estoques) ou serviços vendidos pela entidade; trocados por outros ativos; usados para reduzir um passivo; ou distribuídos aos proprietários da entidade.

Importante destacar que o CPC 00 não menciona as expressões bens e direitos como características do ativo, Coelho e Lins (2010,

p. 49), comentam que: “Essa ausência parte do pressuposto de que tais conceitos já são intrínsecos ao ativo e, portanto, não necessitam de descrição”.



Assimile

Intrínseco tem o significado de: inerente, interno ou pertencente.

O ativo é composto pelo ativo circulante e não circulante. Os bens e direitos que a entidade espera que seja realizado em até 12 meses da data da publicação do Balanço Patrimonial são classificados no ativo circulante, enquanto os bens e direitos realizáveis após 12 meses da data da publicação do Balanço Patrimonial são classificados no ativo não circulante.

O art. 179 diz que no ativo circulante são classificados os seguintes itens: disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

O grupo de disponibilidades é composto pelas contas que apresentam maior grau de liquidez, e estão à disposição imediata da empresa, tais como:

- Caixa.
- Bancos.
- Aplicações financeiras de liquidez imediata.

Os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente estão relacionados aos créditos com terceiros, tais como:

- Clientes: provenientes das vendas ou prestação de serviços a prazo, inclusive aqueles relacionados ao cartão de crédito. Dentro desse grupo de contas existe uma conta redutora nomeada “Provisão para crédito de liquidação duvidosa”, que refere-se a uma provisão para perdas relacionadas ao não recebimento de um percentual dos clientes.
- Investimentos temporários: relacionam-se com as aplicações em títulos e valores mobiliários, com a intenção de venda ou resgate e cujo prazo de realização seja superior a 90 dias e inferior a 360 dias.
- Estoques: relacionam-se com a produção no caso das indústrias, com os materiais no caso das empresas que prestam serviço e a venda de mercadorias no caso das empresas comerciais. Neste grupo de contas também estão relacionados os materiais de consumo das empresas, tais como: material de escritório, material de copa e restaurante, material de limpeza,

entre outros.

- Tributos a recuperar: relacionam-se com os impostos pagos no ato da compra de mercadorias, produtos ou serviços e poderão ser utilizados como créditos para abater os valores que precisam ser recolhidos no ato das vendas dessas mercadorias, produtos ou serviços, temos como exemplo: ICMS a recuperar, PIS a recuperar, COFINS a recuperar etc.



Refleta

Adiantamento a fornecedores é considerado como um ativo da empresa?

As despesas do exercício seguinte, também conhecidas como despesas antecipadas ou despesas pagas antecipadamente, representam um direito de usufruir de determinado serviço que se realizará durante o exercício subsequente. São despesas que ainda não foram incorridas. Temos, como exemplo, os prêmios de seguros, assinaturas de jornais e revistas e encargos financeiros antecipados. Segue um resumo dos principais grupos de contas que compõem o ativo circulante.

Quadro 2.3 | Estrutura do balanço patrimonial

Ativo Circulante	Grupos de Contas
Disponibilidades	Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
Direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente	Clientes, Investimentos Temporários, Estoques, Tributos a Recuperar.
Despesas do exercício seguinte	Prêmios de Seguros a vencer, Assinatura de jornais e revistas e Encargos Financeiros Antecipados.

Fonte: elaborada pela autora.

O ativo não circulante, de acordo com o art. 179, é composto por: a) ativo realizável a longo prazo, b) investimentos, c) imobilizado e d) intangível.

O ativo realizável a longo prazo representa, segundo o art. 179, item II:

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

Neste grupo são classificados os ativos que se realizarão após o término do exercício seguinte, ou seja, após 360 dias do fechamento do balanço.

Os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, são compostos pelas seguintes contas: clientes, investimentos temporários, tributos a recuperar e despesas antecipadas.

Os adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, estão classificadas no ativo realizável a longo prazo. Neste caso não é necessário verificar o prazo de realização, pois está bem claro na legislação que esses adiantamentos pertencem a esse grupo.

Os investimentos representam, segundo o art. 179, item III:

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.

Neste grupo de conta, temos a participação no capital de outras empresas, tais como: sociedades controladas, coligadas e controladas em conjuntos, sempre com a intenção de caráter permanente.

Também pertencem a este grupo os imóveis destinados à valorização ou utilizados para renda (aluguel), bem como os terrenos para utilização futura.

Importante lembrar que as contas pertencentes a esse grupo não se destinam à manutenção da empresa, ou seja, não são utilizados para a atividade fim.



Exemplificando

Sociedade controlada; controla através da direção das políticas financeiras e operacionais com a finalidade de ter os benefícios e riscos.

Sociedade coligada; quando a investidora possui influência significativa (representação no conselho, participação das políticas da empresa, transações relevantes etc.)

Sociedade controlada em conjunto: acordo contratual entre dois ou mais empreendedores.

O imobilizado representa, segundo o art. 179, item IV:



Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Nesse grupo são classificados todos os bens tangíveis que são utilizados para a manutenção da empresa, ou seja, para a atividade fim. Temos como exemplo: terrenos, imóveis, veículos, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, instalações, computadores, construções em andamento.

Também temos classificados, nesse grupo, os bens alugados e considerados como arrendamento financeiro, desde que a empresa tenha os benefícios, riscos e controle dos bens.

A depreciação acumulada também pertence a esse grupo e representa o desgaste dos bens e são classificadas como redutoras, ou seja, aparecem com o sinal negativo, reduzindo o valor dos bens.



Exemplificando

Imobilizado	
Imóveis.....	300.000,00
Veículos.....	50.000,00
Móveis.....	30.000,00
Depreciação acumulada.....	(40.000,00)
Total do imobilizado.....	340.000,00

O intangível representa, segundo o art. 179, item VI: “Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

A diferença do intangível em relação ao imobilizado, é que o intangível não possui existência física, ou seja, é imaterial, exemplos: marcas, patentes, fundos de comércio, direitos autorais, direitos ao uso de software.

A amortização acumulada faz parte desse grupo, segundo Fahl e Marion (2013, p. 241), a amortização acumulada corresponde:

[...] à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.



Pesquise mais

Assista ao vídeo "Montagem do balanço patrimonial (Ativo)". Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ej6d8QFyKkQ>>. Acesso em: 15 out. 2017.

O CPC 00, no capítulo 4, item 4.4, diz que: "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".

Vamos citar, como exemplo, um empréstimo realizado pela empresa. Esse empréstimo é uma obrigação presente e refere-se a eventos passados, ou seja, o momento em que foi realizado o empréstimo, e cuja liquidação (pagamento) gerará uma saída de recursos. Essa saída gerará benefícios econômicos, pois a empresa está entregando para terceiros algo que possui valor econômico.

De acordo com o art. 180, são considerados como passivo:

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

No passivo circulante e não circulante são classificadas todas as obrigações da empresa com terceiros. O prazo do vencimento é o que determina a classificação: se as obrigações vencerem no período de até 360 dias da data do fechamento do balanço, serão classificadas no passivo circulante, se as obrigações vencerem após 360 dias da data do fechamento do balanço, serão classificadas no passivo não circulante.

Seguem alguns exemplos de passivos: fornecedores, empréstimos e financiamentos, impostos a recolher, salários a pagar, adiantamento de clientes, outras contas a pagar, provisões para contingências trabalhistas, cíveis e tributárias.

Veja a seguir o significado de cada conta:

- Fornecedores: provenientes da compra de mercadorias, produtos ou serviços a prazo.
- Empréstimo e financiamentos: provenientes de empréstimo e financiamento realizado com bancos ou financiadoras para diversos fins, como a necessidade de capital de giro, investimento no ativo não circulante, novos projetos, entre outros.
- Impostos a recolher: são os impostos devidos pela empresa que necessitam ser recolhidos. São provenientes das vendas das mercadorias ou produtos (COFINS, PIS, ICMS, ISS, IPI), do lucro da empresa (IRPJ, CSLL), das obrigações trabalhistas (INSS, IR) e de outros impostos (IPTU).
- Salários a pagar: relacionado com os funcionários.
- Adiantamento de clientes: provenientes do recebimento antecipado de clientes referente à entrega futura de bens e/ou serviços.
- Outras contas a pagar: relacionadas com as operações da empresa, tais como: água, energia elétrica, telefone, aluguel, combustível, entre outros.
- Provisões de contingências: provenientes dos processos judiciais: trabalhistas, cíveis e tributários que tenham chance provável de perda por parte da empresa.



Exemplificando

De acordo com o CPC 00, item 4.17: "A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos incorporados de benefícios econômicos a fim de satisfazer a demanda da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de

diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em caixa;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em item do patrimônio líquido.

A obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos.

O CPC 00, no capítulo 4, item 4.4, diz que: "patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos".

O patrimônio líquido é composto pelas seguintes contas: capital social, reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Vamos verificar o conceito de cada uma das contas do patrimônio líquido, de acordo com o art. 182:

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

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

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

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

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei.

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

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

Como vimos na seção anterior, o capital social é composto pelas contas: capital subscrito (compromisso firmado) e capital a integralizar (o valor que ainda deve ser entregue à empresa). É importante lembrar que a conta capital a integralizar é uma conta redutora do patrimônio líquido. O capital social é proveniente dos investimentos realizados pelos sócios ou acionistas na entidade.

A reserva de capital é constituída pelas seguintes contas: ágio na emissão de ações, alienação de partes beneficiárias e alienação de bônus de subscrição. De acordo com Niyama e Silva (2011, p. 50) tem a finalidade de “absorver prejuízos, resgate, reembolso ou compra de ações; incorporar ao capital social; ou para pagamento de dividendo acumulado de ações preferenciais”.

Os ajustes de avaliação patrimonial referem-se às contrapartidas de ajustes a valor justo de ativos e passivos.

As reservas de lucros correspondem às destinações do lucro do exercício. Temos as seguintes reservas: reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reserva de incentivos fiscais, retenção de lucros e lucros a realizar.

De acordo com Almeida (2010, p. 34),



As reservas de lucros são constituídas com o objetivo de atender à lei (legal), ao estatuto (estatutária) e às determinações dos administradores e acionistas (contingências, incentivos fiscais, retenção de lucros e lucros a realizar).

As ações em tesouraria acontecem quando a empresa compra suas próprias ações, com a finalidade de aumentar os preços, para vender no futuro. É representada como conta redutora do patrimônio líquido. Prejuízo acumulado refere-se à apuração do resultado do exercício com prejuízo, e os valores permanecem nesta conta até que o prejuízo seja compensado com lucros ou reservas. Esta conta também é redutora do patrimônio líquido.



Assista ao vídeo "Montagem do balanço patrimonial (passivo e PL)". Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=qT75QcIKSyQ>>. Acesso em: 15 out. 2017.

Sem medo de errar

Bruno recebeu o Balanço Patrimonial da empresa "Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. - ME" - ME e percebeu que havia irregularidades na estrutura do Balanço Patrimonial, bem como na classificação de algumas contas contábeis. Bruno realizou os ajustes necessários e, em seguida, explicou para a Sra. Rita os conceitos de cada grupo de conta pertencente ao Balanço Patrimonial.

Seguem os ajustes:

Ativo:

- A estrutura do ativo estava de acordo com a Lei nº 6.404/76 antes da atualização pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, que era classificada em: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo e ativo permanente (investimento, imobilizado e diferido). Foi necessário ajustar em ativo circulante e ativo não circulante (ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível).
- No ativo circulante existem duas irregularidades. A primeira refere-se à conta "Provisão para Devedores Duvidosos". Essa nomenclatura também está desatualizada e agora é chamada de "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa".
- A segunda irregularidade refere-se à conta "Duplicatas Descontadas". Essa conta era considerada como redutora do ativo, mas de acordo com o CPC 48 – Instrumentos Financeiros, ela deve ser classificada no passivo. As duplicatas descontadas são títulos a receber de clientes que a empresa negocia com o banco, como se fosse um adiantamento e/ou empréstimo. Porém, a empresa não transfere para o banco os riscos e benefícios e, dessa forma, se o cliente não pagar a fatura na data do vencimento, o banco cobrará da empresa.
- Os investimentos em software não devem estar classificados no grupo diferido. Este grupo foi extinto e essa conta faz parte do intangível. Importante destacar também que a empresa não está realizando amortização do software, este registro precisa

acontecer no próximo exercício social.

Passivo:

- A estrutura do passivo estava de acordo com a Lei nº 6.404/76 antes da atualização pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, que era classificado em: passivo circulante, passivo exigível a longo prazo e resultado de exercícios futuros e patrimônio líquido. Foi necessário ajustar em passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.
- O grupo de resultado de exercícios futuros foi extinto e, de acordo com a Lei nº 6.404/76 atualizada, art. 299-B: “O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida”.
- A conta lucro ou prejuízo deixou de existir no Balanço Patrimonial. Houve uma separação entre lucros e prejuízos, mas apenas o prejuízo aparece no Balanço. O lucro deve ser totalmente distribuído, seja em forma de reservas ou de dividendos. No caso da empresa de brigadeiro, foi considerado dividendos a pagar.

Segue o Balanço Patrimonial ajustado.

Quadro 2.4 | Balanço ajustado da Rita Brigadeiro Ltda.

Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME

Balanço Patrimonial em 31/12/2015 e 31/12/2016

ATIVO	31/12/2015	31/12/2016	PASSIVO	31/12/2015	31/12/2016
Ativo Circulante	31.700,00	44.015,00	Passivo Circulante	42.715,00	59.345,00
<i>Disponibilidades</i>					
Caixa	800,00	2.365,00	Fornecedores	6.045,00	6.300,00
Bancos	20.000,00	25.100,00	Salários a Pagar	8.400,00	9.400,00
Aplicações Financeiras	7.000,00	11.000,00	Encargos Sociais a Recolher	2.520,00	2.820,00
Clientes	2.100,00	3.150,00	Tributos a Recolher	625,00	750,00
Duplicatas a Receber	2.500,00	3.800,00	Empréstimos e Financiamentos	7.500,00	10.800,00
(-) Provisão para crédito de Liquidação			Outras Contas a Pagar	4.500,00	4.800,00
Duvidosa	-400,00	-650,00	Duplicatas Descontadas		2.000,00
Estoques	1.800,00	2.400,00	Dividendos a Pagar	13.125,00	22.475,00
Ativo não Circulante	75.390,00	86.280,00			

Ativo Realizável a Longo Prazo	13.500,00	22.700,00	Passivo não Circulante	2.000,00
Aplicações Financeiras	13.500,00	22.700,00	Receita Diferida	2.000,00
Imobilizado	55.890,00	57.580,00	Patrimônio Líquido	64.375,00
Computadores	5.000,00	5.000,00	Capital Social	60.000,00
Instalações	5.700,00	6.300,00	Reservas de Lucros	4.375,00
Máquinas e Equipamentos	35.000,00	35.000,00	Reserva Legal	875,00
Móveis e Utensílios	22.000,00	35.800,00	Reserva Estatutária	1.750,00
Veículos	25.000,00	25.000,00	Reserva para Contingência	1.750,00
(-)Depreciação Acumulada	-36.810,00	-49.520,00		
Intangível	6.000,00	6.000,00		
Investimentos em Softwares	6.000,00	6.000,00		
TOTAL DO ATIVO	107.090,00	130.295,00	TOTAL DO PASSIVO	107.090,00
				130.295,00

Fonte: elaborada pela autora.

Avançando na prática

Classificação do ativo

Descrição da situação-problema

Renata cursava Administração na faculdade Pátria Amada, e sua professora de contabilidade básica passou um exercício valendo ponto na média. A atividade é sobre a classificação de ativos de uma empresa no ramo químico chamada Empresa ABC Química Ltda. Você precisará classificar as contas de acordo com os grupos do ativo pertencentes ao Balanço Patrimonial. Está preparado? Então mãos à obra!

Quadro 2.5 | Relação das contas do ativo da empresa ABC Química Ltda.

Contas	R\$
Disponibilidades	15.000,00
Estoques	45.000,00
Máquinas e Equipamentos	150.000,00
Imóvel para renda	250.000,00
Terrenos	120.000,00
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	30.000,00
Marcas	22.000,00
Imóvel	500.000,00
Participação no capital da sociedade controlada	100.000,00
Clientes com vencimento 30 dias	250.000,00
Depreciação Acumulada	120.000,00
Despesas Antecipadas	15.000,00
Direito uso software	25.000,00
Clientes com vencimento 400 dias	80.000,00
Amortização Acumulada	11.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Qual é o valor do ativo circulante e ativo não circulante (realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível)?

Resolução da situação-problema

Segue a resolução:

Quadro 2.6 | Classificação do ativo da empresa ABC Química Ltda.

Contas	R\$
Ativo Circulante	295.000,00
Disponibilidades	15.000,00
Clientes com vencimento 30 dias	250.000,00
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	-30.000,00
Estoques	45.000,00
Despesas Antecipadas	15.000,00

Ativo não Circulante	1.116.000,00
Realizável a Longo Prazo	<u>80.000,00</u>
Clientes com vencimento 400 dias	80.000,00
<i>Investimentos</i>	<i><u>350.000,00</u></i>
Participação no capital da sociedade controlada	100.000,00
Imóvel para renda	250.000,00
<i>Imobilizado</i>	<i><u>650.000,00</u></i>
Terrenos	120.000,00
Imóvel	500.000,00
Máquinas e Equipamentos	150.000,00
Depreciação Acumulada	-120.000,00
<i>Intangível</i>	<i><u>36.000,00</u></i>
Marcas	22.000,00
Direito uso software	25.000,00
Amortização Acumulada	-11.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Faça valer a pena

1. O ativo corresponde a todos os bens e direitos da empresa e, para ser classificado como ativo, deve obedecer três critérios: ser controlado pela entidade, ser resultante de evento passado e ter a possibilidade de gerar futuros benefícios econômicos. O ativo é classificado em circulante e não circulante.

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa que demonstra as contas que representam o ativo circulante:

- Imóvel, caixa e estoques.
- Despesas antecipadas, móveis e bancos.
- Participação em sociedade controlada, clientes e impostos a recuperar.
- Aplicações financeiras de liquidez imediata, estoques e despesas antecipadas.
- Veículo, depreciação acumulada e adiantamento a sociedades coligadas.

2. O balanço patrimonial é um dos demonstrativos contábeis mais conhecidos e utilizados pelos usuários da informação contábil. Ele demonstra todos os bens, direitos, obrigações e situação líquida da empresa, tem a finalidade de demonstrar a situação financeira e patrimonial de qualquer entidade.

Em relação às contas do balanço patrimonial, analise as afirmativas a seguir:

I. Os valores referentes a assinatura de jornais e revistas com duração de 12 meses, são classificados no ativo não circulante (realizável a longo prazo).

II. O imóvel que foi comprado com o objetivo de fornecer renda para a empresa é classificado no ativo não circulante (imobilizado).

III. Os empréstimos recebidos das sociedades coligadas com vencimento para 150 dias são classificados no passivo circulante.

IV. Os impostos a recolher são classificados no ativo circulante e a empresa pode aproveitar esses créditos no momento do pagamento dos impostos. Diante do contexto apresentado, qual das alternativas a seguir está correta?

- a) I.
- b) II.
- c) III.
- d) I e III.
- e) II e IV.

3. O patrimônio líquido corresponde aos recursos próprios da entidade, também chamado de capital próprio. O patrimônio líquido é conhecido pela expressão: ativo menos passivo é igual a patrimônio líquido. E é composto das seguintes contas: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. As reservas de lucros representam valores retidos de lucros apurados no exercício social das entidades.

PORQUE

II. O lucro líquido do exercício deverá ser distribuído integralmente na forma de reservas.

Diante do contexto apresentado e a respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

Seção 2.2

Demonstração do resultado

Diálogo aberto

Bruno foi contratado pela Sra. Rita para auxiliá-la na compreensão dos demonstrativos contábeis de sua empresa "Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. – ME". O primeiro demonstrativo apresentado foi o balanço patrimonial e Bruno realizou os ajustes necessários. Como segunda atividade, Bruno solicitou a demonstração de resultado para sua análise e, após verificação, percebeu que também teria que realizar ajustes. Os erros eram similares ao balanço patrimonial, ou seja, classificações incorretas e estrutura desatualizada. Bruno só orientará a Sra. Rita após os ajustes na demonstração de resultado.

E aí, pronto para colaborar com Bruno? Quais são os ajustes necessários? Você acredita que esses erros podem impactar a análise para tomada de decisão?

Sigue a demonstração de resultado, conforme tabela a seguir:

Quadro 2.7 | Demonstração de resultado da empresa Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME

Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME			
Demonstração do Resultado em 31/12/2015 e 31/12/2016			
		31/12/2015	31/12/2016
	Receita Operacional Bruta	282.500,00	348.700,00
	Vendas de Mercadorias	280.000,00	345.000,00
	Receitas Financeiras	2.500,00	3.700,00
(-)	Deduções da Receita	-29.700,00	-36.263,00
	Impostos sobre as vendas	-25.900,00	-31.912,50
	Devoluções sobre as vendas	-1.500,00	-1.850,50
	Abatimentos sobre as vendas	-2.300,00	-2.500,00
(=)	Receita Operacional Líquida	252.800,00	312.437,00
(-)	Custo das Mercadorias Vendidas	-190.000,00	-222.400,00
(=)	Resultado Bruto	62.800,00	90.037,00
(-)	Despesas Operacionais	-46.300,00	-65.602,00
	Despesas Administrativas	-25.700,00	-37.900,00
	Despesas com Vendas	-13.100,00	-21.602,00
	Despesas Financeiras	-7.500,00	-6.100,00
(=)	Resultado antes dos impostos	16.500,00	24.435,00
	Provisão para Imposto de Renda e		
(-)	Contribuição Social	-3.960,00	-5.860,00
(=)	Resultado Líquido do Exercício	12.540,00	18.575,00

Fonte: elaborada pela autora.

Não pode faltar

Pronto para iniciar esta nova seção? Então vamos começar!

A demonstração do resultado é um demonstrativo contábil que evidencia o resultado econômico (lucro ou prejuízo) de uma organização, durante um determinado período, ou seja, durante o exercício social, que geralmente equivale a um ano.

A sua obrigatoriedade consta na Lei nº 6.404/76, atualizada pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, no artigo 176, item III.

Basicamente, a demonstração de resultado apresenta o confronto das receitas e ganhos com os custos, despesas e as perdas de determinado período. No art. 187 da Lei nº 6.404/76, lei das S.A., é determinada a utilização do princípio da competência para as contas de resultado. Veja a seguir o art. 187, §1º:



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

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e**
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.**

Mas afinal, o que é princípio da competência?

O princípio ou regime da competência determina o registro dos fatos contábeis a partir do fato gerador, independente do pagamento (no caso dos custos e despesas) e recebimento (no caso das receitas).



Exemplificando

O princípio da competência verifica o fato gerador, por exemplo:

- 1) As vendas de mercadorias serão registradas na contabilidade no momento em que ocorre a transferência, ou seja, a entrega da mercadoria para seu cliente, independente do recebimento dessas vendas.
- 2) As despesas com salários serão registradas na contabilidade no momento em que ocorrer. Ou seja, se os funcionários da empresa trabalharam no mês de janeiro, mesmo que recebam no mês de fevereiro, a despesa com salários será reconhecida na contabilidade no mês de janeiro.

Outro exemplo importante refere-se ao grupo de contas do balanço patrimonial: despesas do exercício seguinte ou despesas antecipadas. Vamos supor que determinada empresa tenha adquirido uma assinatura de jornais e revistas no dia 2 de janeiro por um período de 12 meses, e o pagamento foi realizado à vista no valor total de R\$ 1.200,00.

Em consonância com o princípio da competência, não é permitido no mês de janeiro registrar uma despesa no valor de R\$ 1.200,00, pois ela ainda não ocorreu. Dessa forma esse valor é registrado na conta patrimonial do grupo de despesas antecipadas, e será transferida para a despesa mensalmente, assim que ocorrer o fato. Então, no dia 30 de janeiro, a empresa reconhecerá o valor de R\$ 100,00 como despesa do mês de janeiro. E assim, sucessivamente, até completar os doze meses, ou seja, a data do encerramento do contrato.



Assimile

O princípio da competência não verifica a data de pagamento ou recebimento, mas sim o fato gerador.

Já o regime de caixa é oposto ao regime de competência. Esse regime registra as despesas e receitas de acordo com o pagamento e recebimento, e geralmente esse regime é utilizado na contabilidade pública, pois de acordo com o site Portal da Contabilidade (s.d., s.p.): “[...] o objetivo principal da contabilidade governamental é identificar os propósitos e fins para os quais se tenham recebido e utilizados os recursos, e para manter o controle orçamentário da citada atividade”. O art. 187 da Lei nº 6.404/76 Lei das Sociedades Anônimas discrimina as contas que fazem parte desse demonstrativo:

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

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

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

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

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



VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

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

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

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

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

Vamos conhecer cada grupo de conta da demonstração de resultado de acordo com a legislação.

Receita bruta de vendas e serviços: corresponde às vendas de mercadorias (empresas comerciais), vendas de produtos (empresas industriais) e venda de serviços (empresas prestadoras de serviços).

Deduções da receita bruta: neste grupo temos três contas: devoluções, abatimentos e impostos.

- **Devoluções:** representam as vendas canceladas e as devoluções das vendas totais ou parciais.
- **Abatimentos:** referem-se aos descontos das vendas após a entrega das mercadorias, produtos ou serviços, quando esses bens não estão de acordo com o pedido do cliente, e não aparecem na nota fiscal.
- **Impostos:** referem-se aos tributos sobre a receita bruta, ou seja, o faturamento da empresa. Os impostos mais comuns são:

√ ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços;

√ IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;

√ ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza;

√ PIS – Programa de Integração Social;

√ COFINS – Contribuição para Financiamento de Seguridade Social.

Receita líquida de vendas e serviços: refere-se à seguinte equação: receita bruta de vendas e serviços menos deduções da receita bruta.

Custo das mercadorias e serviços vendidos: correspondem aos custos relacionados às vendas das mercadorias e têm a seguinte descrição: custo das mercadorias vendidas (empresas comerciais), custo dos produtos vendidos (empresas industriais) e custo dos serviços prestados (empresas prestadoras de serviços).



Exemplificando

Existem dois tipos de inventários para a apuração dos custos: o inventário periódico e o inventário permanente. O inventário permanente trabalha com fichas de estoques, enquanto, o inventário periódico utiliza-se da seguinte equação:

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

CMV = Custo da Mercadoria Vendida

EI = Estoque Inicial

C = Compras (Compras + Fretes – Devoluções – Abatimentos)

EF = Estoque Final

Lucro bruto: corresponde à equação: receita líquida de vendas e serviços menos custos das mercadorias e serviços vendidos.

Despesas operacionais: referem-se ao esforço que a empresa faz para o funcionamento e a manutenção da empresa. Elas são classificadas em:

- **Despesas com vendas:** relacionadas à comercialização das mercadorias, produtos ou serviços. Exemplos: salários e encargos do departamento comercial, comissões sobre vendas, publicidade e propaganda, promoções, marketing, brindes etc.
- **Despesas financeiras deduzidas das receitas financeiras:** neste grupo temos uma equação: despesas financeiras menos receitas financeiras. As despesas financeiras estão relacionadas à necessidade de capital de giro da empresa e à utilização dos recursos de terceiros, como juros, impostos e taxas sobre empréstimos e financiamentos, despesas bancárias, juros sobre pagamento em atraso, descontos concedidos para clientes etc. Já as receitas financeiras estão relacionadas à utilização dos recursos da empresa por terceiros, como por exemplo rendimento da aplicação financeira, juros sobre o recebimento em atraso, descontos obtidos pelos fornecedores etc.

- **Despesas gerais e administrativas:** estão relacionadas às despesas da administração ou gestão da empresa. Por exemplo: salários e encargos do pessoal da administração, material de escritório, material de limpeza, cursos e congressos, depreciação, amortização, energia elétrica, água, telefone, internet, entre outras.
- **Outras despesas operacionais:** corresponde a atividades acessórias da empresa. Neste grupo também há uma equação: outras despesas operacionais menos outras receitas operacionais. Como outras despesas podemos considerar: prejuízo na equivalência patrimonial e como outras receitas: lucro na equivalência patrimonial e recebimento de dividendos.

Lucro ou prejuízo operacional: também conhecido como resultado operacional. Nesta linha também temos uma equação: lucro bruto menos despesas operacionais.

Outras despesas: antes da atualização da legislação era conhecida como Despesas não Operacionais, e são aquelas que não fazem parte da atividade principal da empresa, exemplo: prejuízo na venda do imobilizado, investimento ou intangível.

Outras receitas: antes da atualização da legislação era conhecida como receitas não operacionais. Tem a mesma característica das outras despesas, ou seja, são aquelas que não estão relacionadas à atividade principal da empresa. Como exemplo, temos o lucro na venda do imobilizado, investimento ou intangível.

Resultado do exercício antes do imposto sobre a renda e a contribuição social: aqui também temos uma equação: lucro ou prejuízo operacional menos outras despesas mais outras receitas.

Provisão para o imposto sobre a renda e contribuição social: refere-se ao imposto calculado sobre o resultado da entidade, com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Resultado líquido antes das participações: constitui através da equação: resultado do exercício antes do imposto de renda e contribuição social menos provisão para o imposto de renda e contribuição social.

Participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias: são parcelas de lucros distribuídos a estes usuários, conforme o estatuto da empresa.

Resultado líquido do exercício: corresponde ao lucro ou prejuízo apurado no exercício social. É obtido através da equação: resultado

líquido antes das participações menos participações.

Lucro ou prejuízo por ação: é obtido por meio da seguinte equação: resultado líquido do exercício dividido pelo número de ações da empresa que esteja em circulação.



Assimile

Você sabia que o lucro apurado na DRE é transferido para o balanço patrimonial? Ele é transferido para as reservas no grupo do patrimônio líquido e para o passivo circulante como dividendos a pagar. E se o resultado for prejuízo, ela será transferido para a conta prejuízos acumulados no patrimônio líquido.

Segue o modelo de apresentação da DRE, conforme a Lei nº 6.404/76 atualizada pela Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09.

Quadro 2.8 | Apresentação da demonstração de resultado do exercício – Lei das S.A

DRE - Lei das Sociedades Anônimas	
	Receita Bruta de Vendas e Serviços
	Vendas de Mercadorias
	Vendas de Produtos
	Prestação de Serviços
(-)	Deduções da Receita
	Impostos sobre as vendas
	Devoluções sobre as vendas
	Abatimentos sobre as vendas
(=)	Receita Líquida
(-)	Custos
	Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
	Custo dos Produtos Vendidos (CPV)
	Custo dos Serviços Prestados (CSP)
(=)	Lucro ou Resultado Bruto
(-)	Despesas Operacionais
(-)	Despesas Administrativas
(-)	Despesas com Vendas
(-/+)	Resultado Financeiro
(-/+)	Outras Despesas e Receitas Operacionais
(=)	Resultado Operacional
(-)	Outras Despesas
(+)	Outras Receitas
(=)	Resultado antes do Imposto de Renda e Contribuição Social
(-)	Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social
(=)	Resultado antes das Participações
(-)	Participações
(=)	Resultado Líquido do Exercício
(=)	Lucro Líquido por Ação***

Fonte: elaborada pela autora.

*** Lucro líquido por ação é composto da seguinte equação: lucro líquido dividido pelo número de ações da empresa que esteja em circulação.



Pesquise mais

Acesse o site a seguir, e conheça um pouco mais sobre lucro por ação. Disponível em: <<http://www.contabilidade-financeira.com/2012/04/lucro-por-acao.html>>. Acesso em: 22 out. 2017.

A atualização da Lei das S.A. trouxe poucas modificações na estrutura da demonstração de resultado. Uma das mudanças foi na nomenclatura das contas "receitas e despesas não operacionais" para "outras receitas e outras despesas", como citado anteriormente. E a outra mudança refere-se à inclusão da nomenclatura "partes beneficiárias" no campo das participações.

Importante destacar que o CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis traz um modelo de demonstração do resultado com algumas diferenças em relação a Lei das Sociedades Anônimas. Uma das diferenças é em relação ao nome da demonstração, o CPC substituiu o termo "exercício" por "período". Veja o modelo da Demonstração do resultado do período no Quadro 2.9.

Quadro 2.9 | Apresentação da demonstração de resultado do período – CPC

DRP - CPC 26	
	Receitas
(-)	Custos
	Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
	Custo dos Produtos Vendidos (CPV)
	Custo dos Serviços Prestados (CSP)
(=)	Lucro ou Resultado Bruto
(-)	Despesas Operacionais
(-)	Despesas Administrativas
(-)	Despesas com Vendas
(-)	Outras Despesas Operacionais
(+)	Outras Receitas Operacionais
(-)	Prejuízo na Equivalência Patrimonial
(+)	Lucro na Equivalência Patrimonial
(=)	Resultado antes do Resultado Financeiro
(-)	Despesas Financeiras
(+)	Receitas Financeiras
(=)	Resultado antes do Imposto de Renda e Contribuição Social
(-)	Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social
(=)	Resultado Líquido das Operações Continuadas
(+/-)	Resultado Líquido das Operações Descontinuadas
(=)	Resultado Líquido do Período

Fonte: elaborada pela autora.

De acordo com Santos et al. (2011), as principais diferenças entre as demonstrações de resultado pela Lei das S.A. e pelo CPC são:

- √ Na legislação é apresentada a receita bruta, suas deduções e a receita líquida separadamente, enquanto no CPC são apresentados todos esses itens numa única linha.
- √ Na legislação é apresentado o resultado financeiro líquido (despesas menos receitas), enquanto no CPC é apresentado separadamente, uma linha para a despesa financeira e uma linha para a receita financeira.
- √ Na legislação o resultado (lucro ou prejuízo) da equivalência patrimonial é apresentado no grupo de "Outras despesas ou Receitas operacionais", enquanto no CPC é apresentado separadamente.
- √ Na legislação, aparece o termo "resultado operacional", enquanto no CPC não aparece esse termo.
- √ Na legislação as despesas e receitas financeiras fazem parte das despesas operacionais, enquanto no CPC, há um grupo específico.
- √ Na legislação as participações no lucro são destacadas, enquanto no CPC as participações estão inclusas nas despesas administrativas, de vendas ou financeiras de acordo com sua natureza.
- √ Na legislação o resultado das operações descontinuadas está acoplado com as operações continuadas, enquanto no CPC há a separação das operações continuadas e descontinuadas.



Assimile

De acordo com o CPC 31, item 32: "Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e

(a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda".



Pesquise mais

Acesse o site a seguir, e conheça um pouco sobre operação descontinuada.
Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=qzYkAALHRdo>>.
Acesso em: 22 out. 2017.

O CPC 00, item 4.25, item a, define as receitas como:



[...] 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.

Analisando essa definição, perceberemos que as receitas aumentam o ativo, quando, por exemplo, efetua uma venda, aumentando o caixa ou a conta de clientes. Também diminui um passivo, quando, por exemplo, a empresa paga uma duplicata com desconto, pois esse desconto é considerado uma receita.

O CPC 30 (R1), no item 9, determina que as receitas devem ser avaliadas pelo valor justo das contraprestações recebidas ou a receber. E nesse mesmo pronunciamento, Apêndice A, item 8, descreve que no caso das vendas a prazo realizada em prestações, devem ser analisadas a necessidade de avaliar as receitas pelo valor presente.



Refleta

Valor justo tem o mesmo significado de valor de mercado?

O CPC 00, item 4.25, item b, define as despesas como:



[...] 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 estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Ao verificar esta definição, perceberemos que as despesas reduzem o ativo, por exemplo, quando registra a depreciação do período, já que a depreciação acumulada é uma conta redutora do ativo. E aumenta o passivo, quando registra as obrigações com terceiros, tais como: salários, fornecedores, tributos etc.

Sem medo de errar

Bruno recebeu a demonstração de resultado da empresa Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. – ME e verificou que, assim como o Balanço Patrimonial, a DRE também apresentava irregularidades. Bruno realizou os ajustes de acordo com a legislação das Sociedades Anônimas e em seguida explicou para a Sra. Rita a finalidade da DRE, que é demonstrar o resultado econômico da empresa e que através desse resultado é possível planejar e simular receitas, custos, despesas e principalmente o resultado. Bruno explicou para a Sra. Rita o conceito e a classificação de cada conta.

Seguem os ajustes:

A conta referente às receitas financeiras foram classificadas no grupo de receitas brutas e, dessa forma, prejudicou os seguintes resultados: receita bruta, receita líquida, resultado bruto e despesas operacionais. A correta classificação das receitas financeiras é no grupo de despesas operacionais.

Segue a DRE ajustada.

Quadro 2.10 | Demonstração do resultado da empresa Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. – ME

		31/12/2015	31/12/2016
Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME			
Demonstração do Resultado em 31/12/2015 e 31/12/2016			
		280.000,00	345.000,00
	Receita Operacional Bruta		
	Vendas de Mercadorias	280.000,00	345.000,00
(-)	Deduções da Receita	-29.700,00	-36.263,00
	Impostos sobre as vendas	-25.900,00	-31.912,50
	Devoluções sobre as vendas	-1.500,00	-1.850,50
	Abatimentos sobre as vendas	-2.300,00	-2.500,00
(=)	Receita Operacional Líquida	250.300,00	308.737,00
(-)	Custo das Mercadorias Vendidas	-190.000,00	-222.400,00
(=)	Resultado Bruto	60.300,00	86.337,00
(-)	Despesas Operacionais	-43.800,00	-61.902,00
	Despesas Administrativas	-25.700,00	-37.900,00
	Despesas com Vendas	-13.100,00	-21.602,00
	Despesas Financeiras	-7.500,00	-6.100,00
	Receitas Financeiras	2.500,00	3.700,00
(=)	Resultado antes dos impostos	16.500,00	24.435,00
(-)	Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social	-3.960,00	-5.860,00
(=)	Resultado Líquido do Exercício	12.540,00	18.575,00

Fonte: elaborada pela autora.

Observe que as linhas destacadas em vermelho foram as linhas que sofreram alteração

Avançando na prática

Demonstração de resultado da empresa Botequim Ltda.

Descrição da situação-problema

O proprietário da empresa Botequim Ltda. está com dificuldade de encontrar o resultado bruto e líquido de sua empresa. Seu contador não lhe entregou a DRE, apenas a relação das contas Resultado.

Quadro 2.11 | Relação das contas de resultado – Botequim Ltda.

Relação de Contas Resultado- Botequim Ltda em 31/12/2016	
Contas	Saldo
ICMS s/ vendas	80.000,00
Despesas com Salários Administrativos	50.000,00
Despesas com comissão de vendas	12.000,00
Rendimento de Aplicação Financeira	26.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	340.000,00
Despesas com Salários de Vendas	20.000,00
Despesas com Taxas Bancárias	3.000,00
Devoluções de Vendas	8.000,00
Despesas com Publicidade e Propaganda	15.000,00
Lucro na venda do Imobilizado	5.000,00
Despesas com Depreciação	11.500,00
Venda de Mercadorias	500.000,00
Despesas com Juros	2.100,00
Abatimentos s/ Vendas	6.700,00

Fonte: elaborada pela autora.

Por meio dessa relação de contas, elabore a DRE da empresa Botequim Ltda.

Resolução da situação-problema

Segue a DRE.

Quadro 2.12 | DRE da empresa Botequim Ltda.

DRE - Botequim Ltda		31/12/2015
	Receita Operacional Bruta	500.000,00
	Vendas de Mercadorias	500.000,00
(-)	Deduções da Receita	-94.700,00
	Impostos sobre as vendas	-80.000,00
	Devoluções sobre as vendas	-8.000,00
	Abatimentos sobre as vendas	-6.700,00
(=)	Receita Operacional Líquida	405.300,00
(-)	Custo das Mercadorias Vendidas	-340.000,00
(=)	Resultado Bruto	65.300,00
(-)	Despesas Operacionais	-87.600,00
	Despesas Administrativas	-61.500,00
	Despesas com Vendas	-47.000,00
	Despesas Financeiras	-5.100,00
	Receitas Financeiras	26.000,00
(=)	Resultado Operacional	-22.300,00
	Outras Receitas	5.000,00
(=)	Resultado antes dos impostos	-17.300,00
(-)	Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social	0,00
(=)	Resultado Líquido do Exercício	-17.300,00

Fonte: elaborada pela autora.

Importante destacar que se a empresa apresentar prejuízo, não será necessário calcular o imposto de renda e a contribuição social. A empresa apresentou um resultado bruto de R\$ 65.300,00 e um resultado líquido de (17.300,00), ou seja, um prejuízo.

Faça valer a pena

1. A demonstração do resultado do exercício apresenta o resultado econômico de determinada empresa num determinado período, geralmente em um ano, e deve ser apresentada de forma vertical e dedutiva, ela está prevista na legislação das sociedades anônimas e também no CPC.

Na demonstração do resultado, as despesas que não estão diretamente ligadas à atividade fim da companhia, são classificadas como:

- Despesas financeiras.
- Despesas administrativas.
- Outras despesas operacionais.
- Outras despesas.
- Devoluções de vendas

2. Os custos das mercadorias vendidas podem ser encontrados por meio de duas formas: inventário periódico ou inventário permanente. A empresa que optar pelo inventário periódico, deverá utilizar a seguinte equação: $CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras Líquidas} - \text{Estoque Final}$. Já a empresa que optar pelo inventário permanente fará um controle efetivo do estoque por meio de fichas de estoque.

Determinada empresa apresentou a seguinte relação de contas:

Quadro 2.13 | Relação de contas

Estoque de Mercadorias em 01/01	20.000,00
Estoque de Mercadorias em 31/01	35.000,00
Compras de Mercadorias	80.000,00
Fretes s/ compras	5.000,00
Devoluções de compras	15.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Qual é o valor do CMV?

- a) R\$ 20.000,00.
- b) R\$ 35.000,00.
- c) R\$ 55.000,00.
- d) R\$ 75.000,00.
- e) R\$ 95.000,00

3. De acordo com o CPC 00: "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".

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos.

PORQUE

II. Ambas apresentam reduções no patrimônio líquido e decréscimos nos benefícios econômicos futuros.

Diante do contexto e a respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

Seção 2.3

Plano de contas

Diálogo aberto

A Sra. Rita, proprietária da empresa “Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME”, contratou Bruno, um estudante de Ciências Contábeis para ajudá-la a compreender os demonstrativos contábeis. O objetivo dela é conhecer os resultados financeiros e econômicos de sua empresa para tomada de decisão. Bruno fez um excelente trabalho revisando e ajustando o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado. Agora, terá que analisar e ajustar o plano de contas, pois o plano de contas é a base para a confecção de qualquer relatório contábil. É através do plano de contas que as empresas conseguem gerar informações, sendo este o início de todo processo contábil. E você, conhece um plano de contas? Que tal ajudar Bruno a analisar o plano de contas da empresa? Se o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado apresentam erros na estrutura, podemos afirmar que o Plano de Contas também possui os mesmos erros?

Mãos à obra!

Segue o plano de contas:

Plano de Contas: Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME	
1	ATIVO
1.1	Ativo Circulante
1.1.1	Disponível
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Bancos
1.1.1.03	Aplicação Financeira
1.1.2	Clientes
1.1.2.01	Duplicatas a Receber
1.1.2.02	(-) Provisão para Devedores Duvidosos
1.1.2.03	(-) Duplicatas Descontadas
1.1.3	Estoques
1.1.2.01	Mercadorias
1.1.2.02	Material de Embalagem
1.2	Ativo Realizável a Longo Prazo
1.2.1	Aplicações
1.2.1.01	Aplicações Financeiras
1.3	Ativo Permanente
1.3.1	Imobilizado
1.3.1.01	Computadores
1.3.1.02	Instalações
1.3.1.03	Máquinas e Equipamentos
1.3.1.04	Móveis e Utensílios
1.3.1.05	Veículos
1.3.1.11	(-) Depreciação Acumulada - Computadores
1.3.1.12	(-) Depreciação Acumulada - Instalações
1.3.1.13	(-) Depreciação Acumulada - Máquinas e Equipamentos
1.3.1.14	(-) Depreciação Acumulada - Móveis e Utensílios
1.3.1.15	(-) Depreciação Acumulada - Veículos
1.3.2	Diferido
1.3.2.01	Investimentos em Software
2	PASSIVO
2.1	Passivo Circulante
2.1.1	Fornecedores
2.1.1.01	Fornecedores
2.1.2	Obrigações Trabalhistas
2.1.2.01	Salários a Pagar
2.1.2.02	Encargos Sociais a Recolher
2.1.3	Obrigações Fiscais
2.1.3.01	Tributos a Recolher
2.1.4	Obrigações Financeiras
2.1.4.01	Empréstimos e Financiamentos
2.1.5	Contas a Pagar
2.1.5.01	Outras Contas a Pagar
2.2	Resultado de Exercícios Futuros
2.2.1	Receita Antecipada
2.2.1.01	Receita Antecipada Aluguel de Máquinas
2.3	Patrimônio Líquido
2.3.1	Capital
2.3.1.01	Capital Social
2.3.2	Reservas
2.3.1.01	Reserva Legal
2.3.1.02	Reserva Estatutária
2.3.1.03	Reserva para Contingência
2.3.3	Lucros ou Prejuízos
2.3.3.01	Lucros
2.3.3.02	Prejuízos
3	RECEITAS
3.1	Receitas
3.1.1.01	Vendas de Mercadorias
3.1.1.02	Receitas Financeiras
3.2	Deduções da Receita
3.2.1.01	Impostos sobre as vendas
3.2.1.02	Devoluções sobre as vendas
3.2.1.03	Abatimentos sobre as vendas
4	CUSTOS
4.1	Custos
4.1.1.01	Custo das Mercadorias Vendidas
5	DESPESAS
5.1	Administrativas
5.1.1.01	Despesas com Honorários
5.1.1.02	Despesas com Salários
5.1.1.03	Despesas com Encargos
5.1.1.04	Despesas com Vale Transporte
5.1.1.05	Despesas com Assistência Médica
5.1.1.06	Despesas com Aluguel
5.1.1.07	Despesas com Manutenção
5.1.1.08	Despesas com Água, Luz e Telefone
5.1.1.09	Despesas com Limpeza
5.1.1.10	Despesas com Material de Escritório
5.1.1.11	Despesas com Impostos e Taxas
5.1.1.12	Despesas com Depreciação
5.2	Vendas
5.2.1.01	Despesas com Comissões sobre as Vendas
5.2.1.02	Despesas com Devedores Duvidosos
5.2.1.03	Despesas com Publicidade e Propaganda
5.2.1.04	Despesas com Brindes
5.2.1.05	Despesas com Material de Embalagem
5.3	Financeira
5.3.1.01	Despesas com Juros
5.3.1.02	Descontos Concedidos
5.3.1.03	Despesas com Taxas Bancárias
5.3.1.04	Despesas de juros sobre os empréstimos
5.4	Tributárias
5.4.1.01	Provisão para o Imposto de Renda
5.4.1.02	Provisão para a Contribuição Social
6	APURAÇÃO DO RESULTADO - TRANSITÓRIA
6.1	Apuração do Resultado do Exercício
6.1.1.01	Apuração do Resultado do Exercício

Fonte: elaborada pela autora.

Não pode faltar

Para conhecer o plano de contas é necessário compreender o significado da palavra “contas”. Podemos definir contas como elementos patrimoniais e de resultado, utilizados na contabilidade.

As contas patrimoniais são as contas relacionadas ao Balanço Patrimonial, ou seja, são os elementos dos bens, direitos, obrigações e situação líquida da empresa. De uma forma mais simplificada, são os elementos do ativo, passivo e patrimônio líquido.

As contas de resultado, por sua vez, representam as contas vinculadas à Demonstração de Resultado, ou seja, as receitas, custos e despesas.



Assimile

Contas Patrimoniais = Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

Contas de Resultado = Receitas, Custos e Despesas

As contas patrimoniais carregam seus saldos de um período para outro. Por exemplo, se no dia 31 de dezembro, a conta caixa apresentar um saldo final de R\$ 10.000,00, esse saldo passará para o exercício seguinte como saldo inicial da conta caixa no valor de R\$ 10.000,00.

Já as contas de resultado são diferentes: elas determinam a movimentação do resultado da empresa durante um período, que é o exercício social – geralmente inicia no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro, de acordo com o Código Civil. O saldo inicial das contas de resultado sempre será zero. Durante o ano, ocorre o registro dos fatos contábeis e, no dia 31 de dezembro, o saldo final é transferido para uma conta de apuração de resultado, e saldo final será zerado. Portanto, as contas de resultado não carregam saldo para o exercício seguinte. Abordaremos esse assunto com mais detalhes na Unidade 3.



Refleta

Que tipo de empresa possui um exercício social diferente da data prevista no ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro)?

Agora que compreendemos o significado de contas, chegou o momento de conhecermos o plano de contas.

De acordo com Fahl et al. (2008, p. 60): “Plano de contas é uma relação lógica e ordenada das contas patrimoniais e de resultado utilizadas pela entidade”. Ribeiro (2010, p.36) define que “plano de contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplinam as tarefas do setor de contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis”.

Já Padoveze (2004, p. 71) afirma que



É chamado Plano de Contas o conjunto de contas criado pelo contador para atender às necessidades de registro dos fatos administrativos, de forma a possibilitar a construção dos principais relatórios contábeis e atender a todos os usuários da informação contábil.

Os conceitos sobre plano de contas aqui apresentados, nos remete a verificar a importância que este tem para qualquer tipo de empresa. Vimos que o plano de contas traz o agrupamento das contas patrimoniais e de resultado, visa à uniformização dos registros e, principalmente, deve atender às necessidades de cada empresa em relação aos seus usuários.

A finalidade do plano de contas é permitir o registro dos fatos contábeis de forma uniforme, garantindo a credibilidade dos relatórios contábeis, sempre de acordo com a legislação.

Cada entidade tem a responsabilidade de elaborar o seu plano de contas, verificando as suas particularidades. Determinados ramos de atividades, como por exemplo as instituições financeiras, seguros e planos de saúde, têm a obrigatoriedade de seguir a estrutura das instituições que as regulamentam.



Assimile

COSIF – Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional: regula as instituições financeiras.

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados: regula as empresas de seguros.

ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar: regula as empresas de planos de saúde.

As empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços devem consultar a Lei das S.A., os pronunciamentos contábeis e as normas brasileiras de contabilidade para a elaboração do plano de contas. Para a construção de um plano de contas é necessário seguir alguns passos:

- 1) Verificar quais serão as contas contábeis que serão utilizadas pela empresa.
- 2) Todas as contas contábeis devem ter uma nomenclatura e um código numérico.
- 3) A classificação das contas deve estar de acordo com a Lei das S.A., ou seja, primeiro são consideradas as contas patrimoniais e depois as contas de resultado. Exemplo:
 1. Ativo
 2. Passivo
 3. Receitas
 4. Custos
 5. Despesas
- 4) A partir dessa determinação dos números com os grupos das contas contábeis, inicia-se o processo de codificação de cada conta.



Pesquise mais

Acesse o site a seguir, e conheça um pouco mais sobre plano de contas. Assista até o minuto 9:31.
Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=pH7E9Gw8zuU>>.
Acesso em: 28. out. 2017.

Veja o exemplo simplificado da estrutura do plano de contas das contas patrimoniais:

1. ATIVO	1.1 - ATIVO CIRCULANTE	1.1.1 - DISPONÍVEL 1.1.2 - CLIENTES 1.1.3 - ESTOQUES 1.1.4 - DESPESAS ANTECIPADAS
	1.2 - ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.2.1 - REALIZÁVEL A LONGO PRAZO 1.2.2 - INVESTIMENTOS 1.2.3 - IMOBILIZADO 1.2.4 - INTANGÍVEL
2. PASSIVO	2.1 - PASSIVO CIRCULANTE	2.1.1 - FORNECEDORES 2.1.2 - SALÁRIOS E ENCARGOS 2.1.3 - IMPOSTOS A RECOLHER 2.1.4 - EMPRÉSTIMOS
	2.2 - PASSIVO NÃO CIRCULANTE	2.2.1 - FORNECEDORES 2.2.2 - EMPRÉSTIMOS
	2.3 - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.3.1 - CAPITAL SOCIAL 2.3.2 - RESERVAS 2.3.3 - PREJUÍZOS ACUMULADOS

Fonte: elaborado pela autora.

Observe que, para criar uma conta contábil, é necessário analisar o grupo e subgrupo ao qual a conta pertence, para depois criar o código numérico da conta. Vamos tomar como exemplo a criação da conta caixa.

A conta caixa faz parte de qual grupo? Conta patrimonial ou conta de resultado? A conta caixa é uma conta patrimonial e pertence ao ativo. Dentro do ativo, ela pertence ao ativo circulante e, dentro do ativo circulante, ela pertence ao subgrupo disponível. Verifique a seguir.

1. Ativo

1.1 Ativo Circulante

1.1.1 Disponível

Então criaremos a conta caixa na sequência do código 1.1.1. É importante destacar que a quantidade de dígitos numéricos que a empresa utilizará para as contas contábeis dependerá das suas necessidades. Existem empresas que preferem mais detalhes, assim utilizarão mais dígitos, outras preferem a simplicidade, portanto utilizarão menos dígitos.



Exemplificando

Uma empresa poderia criar a conta caixa com o código numérico 1.1.1.1, enquanto outra, poderia utilizar mais dígitos e criar a conta 1.1.1.01, ou 1.1.1.001 ou até mesmo 1.1.1.0001.

Não há um padrão quanto a quantidade de dígitos para cada código da conta contábil. Existe sim um padrão, mas ele se refere à estrutura das contas conforme nossa legislação.

E por que criar essa codificação?

Atualmente, a maioria das empresas utilizam os sistemas de informações para os registros dos fatos contábeis. Esses sistemas utilizam os códigos das contas para os registros, dispensando o registro pela nomenclatura. Quando o contador realizar o registro dos fatos contábeis, ele escolherá o código da conta para o lançamento contábil, e assim que fizer a escolha, o sistema mostrará a nomenclatura da conta.

Veja a seguir a imagem de um registro contábil num determinado sistema de informação contábil.

Figura 2.1 | Registro contábil no sistema de informação contábil

The screenshot shows a software interface for recording annual journal entries. At the top, it displays 'LANÇAMENTOS ANUAIS' and 'EMPRESA 0001-EMPRESA-MODELO'. There are input fields for 'NP Lanco' (93.0000), 'Data' (01/01/2013), and 'Valor' (50.000,00). A summary table on the right shows 'Saldo Apurado' and 'Saldo por Conta' for 'Ativo' (171.905,91) and 'Passivo' (49.511,46), with a total of 185.988,77. Below this is a table of 'LANÇAMENTOS' with columns for 'Data', 'Débito', 'Crédito', 'Histórico', 'Complemento', and 'Valor'.

Data	Débito	Crédito	Histórico	Complemento	Valor
01/01/2013	1.01.01.02.0001	2.04.01.01.0002	047-Capital Social Integralizado		50.000,00
02/01/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.01.0001	001-Vendas de Mercadorias Conforme NF Nº		33,00
31/01/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.02.0001	002-Serviços Prestados Ref. Nº Nº		1.924,40
31/01/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.02.0001	001-Vendas de Mercadorias Conforme NF Nº	fascfadfadfas	8.353,17
28/02/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.02.0001	001-Vendas de Mercadorias Conforme NF Nº		1.924,40
28/02/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.02.0001	002-Serviços Prestados Ref. Nº Nº		8.353,17
31/03/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.01.0001	001-Vendas de Mercadorias Conforme NF Nº		1.924,40
31/03/2013	1.01.01.01.0001	3.01.01.02.0001	002-Serviços Prestados Ref. Nº Nº	fascfas	8.353,17
01/04/2013	1.01.01.02.0002	3.01.01.02.0001	002-Serviços Prestados Ref. Nº Nº	NOV TIT COB DISP 01/04/6	709,65
01/04/2013	1.01.01.01.0001	1.01.01.02.0001	210-retrada para caixa	Ag00172maq040790seq0423930031024	200,00
01/04/2013	1.01.01.01.0001	1.01.01.02.0001	210-retrada para caixa	Ag00596maq036124eq0312901041225 FASFAFAD	120,00
01/04/2013	4.01.01.01.0001	1.01.01.02.0001	017-Provável de 13º Salario ref. folha mes	fascfasfascfas fascfasadfas	150,00
02/04/2013	1.01.01.02.0002	3.01.01.02.0001	002-Serviços Prestados Ref. Nº Nº	NOV TIT COB DISP 02/04/6	83,04

Fonte: <<http://netspeed.com.br/sistema-contabil>>. Acesso em: 14 dez. 2017.

Note que os registros dos fatos contábeis estão presentes nas colunas: Débito e Crédito através dos códigos das contas contábeis.

Um fator muito importante refere-se à identificação da conta que receberá os lançamentos, ou seja, os registros contábeis. Apenas nas contas analíticas são permitidos os registros dos fatos. As contas sintéticas representadas pelos grupos e subgrupos, têm a função de soma e totalização das contas analíticas. Veja o exemplo a seguir.

Quadro 2.16 | Contas sintéticas e analíticas

1. ATIVO	Conta sintética
1.1 Ativo Circulante	Conta sintética
1.1.1 Disponível	Conta sintética
1.1.1.1 Caixa	Conta sintética
1.1.1.1.01 Caixa Matriz	Conta analítica
1.1.1.1.02 Caixa Filial	Conta analítica
1.1.1.2 Bancos	Conta sintética
1.1.1.2.01 Banco Estrela	Conta analítica
1.1.1.2.02 Banco Sol	Conta analítica
1.1.1.2.03 Banco Lua	Conta analítica

Fonte: elaborado pela autora.

As contas que estão em negrito, conforme a figura, são as contas que recebem lançamentos contábeis. As contas sintéticas totalizam os valores das contas analíticas. Veja outro exemplo com valores.

Quadro 2.17 | Contas sintéticas e analíticas com valores

1. ATIVO	Conta sintética	
1.1 Ativo Circulante	Conta sintética	
1.1.1 Disponível	Conta sintética	135.000,00
1.1.1.1 Caixa	Conta sintética	35.000,00
1.1.1.1.01 Caixa Matriz	Conta analítica	20.000,00
1.1.1.1.02 Caixa Filial	Conta analítica	15.000,00
1.1.1.2 Bancos	Conta sintética	100.000,00
1.1.1.2.01 Banco Estrela	Conta analítica	10.000,00
1.1.1.2.02 Banco Sol	Conta analítica	40.000,00
1.1.1.2.03 Banco Lua	Conta analítica	50.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Percebemos que a conta Caixa, representada pelo código 1.1.1.1, totaliza R\$ 35.000,00, sendo a soma das contas: Caixa Matriz e Caixa Filial. Já a conta Bancos, representada pelo código 1.1.1.2 totaliza o valor de R\$ 100.000,00, sendo a soma do Banco Estrela, Banco Sol e Banco Lua. O subgrupo Disponível, representado pelo código 1.1.1, é exatamente a soma da conta Caixa – 1.1.1.1 - R\$ 35.000,00 mais a conta Bancos – 1.1.1.2 – R\$ 100.000,00.

Não preenchamos o Ativo circulante e Ativo, pois não temos todas as informações das outras contas pertencentes ao Balanço Patrimonial. Outro ponto importante refere-se à flexibilidade do plano de contas. É permitido incluir contas no plano de contas, conforme a necessidade da empresa. Também é permitido excluir contas que nunca foram utilizadas. Só é preciso atenção para que essas mudanças não se tornem rotineiras, pois não podemos esquecer a característica contábil da comparabilidade. Lembre-se de que o plano de contas é a base para as demonstrações contábeis.



Pesquise mais

Acesse o site a seguir, e veja a importância do plano de contas para as entidades. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planodecontascontabil.htm>>. Acesso em: 28 out. 2017.

Sem medo de errar

Bruno teve como desafio, analisar o plano de contas da empresa da Sra. Rita. Como ele já analisou e ajustou o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado, ele iniciou a análise do plano de contas revendo justamente os grupos de contas que estavam classificados de forma incorreta nos demonstrativos.

Ele separou a análise por grupos de contas.

Ativo:

- A conta de duplicatas descontadas com o código: 1.1.2.03 foi desativada, pois essa conta pertence atualmente ao passivo, de acordo com o CPC 38.
- Foi alterado o nome da conta "Provisão para Devedores Duvidosos" para "Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa".
- O código 1.2, denominado "Ativo Realizável a Longo Prazo", foi alterado para "Ativo não Circulante", de acordo com a atualização da Lei das S.A.
- Foram criados os seguintes códigos: 1.2.1 – Ativo Realizável a Longo Prazo, 1.2.2 – Investimento, 1.2.3 – Imobilizado e 1.2.4 – Intangível.
- Criada a conta Amortização Acumulada 1.2.4.11.
- As contas pertencentes ao grupo 1.3 foram desativadas e transferidas para seus novos grupos (imobilizado e intangível).

Passivo:

- No grupo 2.1 foi criada a conta para Duplicatas Descontadas, com o código 2.1.4.02.
- O grupo 2.2 teve sua nomenclatura alterada para Passivo não Circulante.

Receitas:

- A conta Receitas financeiras com o código 3.1.1.02 foi transferida para outro grupo.
- Foram criados novos grupos para a receita referente a:
 - ✓ 3.3 – Receitas financeiras
 - ✓ 3.4 – Outras Receitas

Despesas:

- Criada a conta Despesas com Amortização – 5.1.1.13
- Foram criadas novas contas no grupo 5.2 (despesas com vendas) referente ao salário e encargos.
- Foi criado novo grupos para a despesa referente a:
 - ✓ 5.5 – Outras Despesas

Segue o novo plano de contas:

Plano de Contas: Rita Brigadeiro Comércio de Alimentos Ltda. ME			
1	ATIVO	3	RECEITAS
1.1	Ativo Circulante	3.1	Receitas
1.1.1	Disponível	3.1.1.01	Vendas de Mercadorias
1.1.1.01	Caixa	3.2	Deduções da Receita
1.1.1.02	Bancos	3.2.1.01	Impostos sobre as vendas
1.1.1.03	Aplicação Financeira	3.2.1.02	Devoluções sobre as vendas
1.1.2	Clientes	3.2.1.03	Abatimentos sobre as vendas
1.1.2.01	Duplicatas a Receber	3.3	Receitas Financeiras
1.1.2.02	(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	3.3.1.01	Rendimento de Aplicação Financeira
1.1.3	Estoques	3.3.1.02	Descontos Obtidos
1.1.2.01	Mercadorias	3.3.1.03	Juros Ativos
1.1.2.02	Material de Embalagem	3.4	Outras Receitas
1.2	Ativo não Circulante	3.4.1.01	Lucro na venda do Imobilizado
1.2.1	Ativo Realizável a Longo Prazo	4	CUSTOS
1.2.1.01	Aplicações Financeiras	4.1	Custos
1.2.2	Investimentos	4.1.1.01	Custo das Mercadorias Vendidas
1.2.3	Imobilizado	5.1	Administrativas
1.2.3.01	Computadores	5.1.1.01	Despesas com Honorários
1.2.3.02	Instalações	5.1.1.02	Despesas com Salários
1.2.3.03	Máquinas e Equipamentos	5.1.1.03	Despesas com Encargos
1.2.3.04	Móveis e Utensílios	5.1.1.04	Despesas com Vale Transporte
1.2.3.05	Veículos	5.1.1.05	Despesas com Assistência Médica
1.2.3.11	(-) Depreciação Acumulada - Computadores	5.1.1.06	Despesas com Aluguel
1.2.3.12	(-) Depreciação Acumulada - Instalações	5.1.1.07	Despesas com Manutenção
1.2.3.13	(-) Depreciação Acumulada - Máquinas e Equipamentos	5.1.1.08	Despesas com Água, Luz e Telefone
1.2.3.14	(-) Depreciação Acumulada - Móveis e Utensílios	5.1.1.09	Despesas com Limpeza
1.2.3.15	(-) Depreciação Acumulada - Veículos	5.1.1.10	Despesas com Material de Escritório
1.2.4	Intangível	5.1.1.11	Despesas com Impostos e Taxas
1.2.4.01	Investimentos em Software	5.1.1.12	Despesas com Depreciação
1.2.4.11	(-) Amortização Acumulada - Software	5.1.1.13	Despesas com Amortização
2	PASSIVO	5.2	Vendas
2.1	Passivo Circulante	5.2.1.01	Despesas com Comissões sobre as Vendas
2.1.1	Fornecedores	5.2.1.02	Despesas com Devedores Duvidosos
2.1.1.01	Fornecedores	5.2.1.03	Despesas com Publicidade e Propaganda
2.1.2	Obrigações Trabalhistas	5.2.1.04	Despesas com Brindes
2.1.2.01	Salários a Pagar	5.2.1.05	Despesas com Material de Embalagem
2.1.2.02	Encargos Sociais a Recolher	5.2.1.06	Despesas com Salários
2.1.3	Obrigações Fiscais	5.2.1.07	Despesas com Encargos
2.1.3.01	Tributos a Recolher	5.2.1.08	Despesas com Vale Transporte
2.1.4	Obrigações Financeiras	5.2.1.09	Despesas com Assistência Médica
2.1.4.01	Empréstimos e Financiamentos	5.3	Financeira
2.1.4.02	Duplicatas Descontadas	5.3.1.01	Despesas com Juros
2.1.5	Contas a Pagar	5.3.1.02	Descontos Concedidos
2.1.5.01	Outras Contas a Pagar	5.3.1.03	Despesas com Taxas Bancárias
2.2	Passivo não Circulante	5.3.1.04	Despesas de juros sobre os empréstimos
2.2.1	Receita Diferida	5.4	Tributárias
2.2.1.01	Receita Antecipada Aluguel de Máquinas	5.4.1.01	Provisão para o Imposto de Renda
2.3	Patrimônio Líquido	5.4.1.02	Provisão para a Contribuição Social
2.3.1	Capital	5.5	Outras Despesas
2.3.1.01	Capital Social	5.5.1.01	Prejuízo na venda do Imobilizado
2.3.2	Reservas	6	APURAÇÃO DO RESULTADO - TRANSITÓRIA
2.3.1.01	Reserva Legal	6.1	Apuração do Resultado do Exercício
2.3.1.02	Reserva Estatutária	6.1	Apuração do Resultado do Exercício
2.3.1.03	Reserva para Contingência	6.1.1.01	Apuração do Resultado do Exercício
2.3.3	Lucros ou Prejuízos		
2.3.3.01	Lucros		
2.3.3.02	Prejuízos		

Fonte: elaborado pela autora.

Identificação das contas

Descrição da situação-problema

Uma determinada empresa está criando seu plano de contas para o registro dos fatos contábeis. Ela já criou o ativo, passivo, patrimônio líquido e receitas, e agora precisa classificar as despesas de acordo com os seus grupos. Siga a relação das contas de despesas:

Quadro 2.19 | Relação de contas de despesas

Contas Despesas
Salários - administrativos
Juros Passivos
Publicidade e Propaganda
Descontos Concedidos
Salários - vendas
Promoções
Depreciação
Material de Escritório
Encargos - administrativos
Brindes
Prejuízo na venda do Imobilizado
Energia Elétrica
Encargos - vendas
Prejuízo na equivalência patrimonial
Eventos
Água, Luz e Telefone
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa
Despesas Bancárias
Comissões sobre Vendas

Fonte: elaborado pela autora.

Resolução da situação-problema

Para classificar as despesas é necessário conhecer o conceito de cada grupo de contas. Sabemos que as despesas são classificadas em cinco grupos: administrativas, vendas, financeiras, outras despesas operacionais e outras despesas.

Siga a relação de contas classificadas.

Quadro 2.20 | Classificação de contas de despesas

Contas Despesas	Classificação
Salários - administrativos	Administrativa
Juros Passivos	Financeira
Publicidade e Propaganda	Vendas
Descontos Concedidos	Financeira
Salários - vendas	Vendas
Promoções	Vendas
Depreciação	Administrativa
Material de Escritório	Administrativa
Encargos - administrativos	Administrativa
Brindes	Vendas
Prejuízo na venda do Imobilizado	Outras Despesas
Energia Elétrica	Administrativa
Encargos - vendas	Vendas
Prejuízo na equivalência patrimonial	Outras Despesas Operacionais
Eventos	Vendas
Água, Luz e Telefone	Administrativa
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	Vendas
Despesas Bancárias	Financeira
Comissões sobre Vendas	Vendas

Fonte: elaborado pela autora.

Faça valer a pena

1. A Demonstração de Resultado é um demonstrativo contábil e apresenta os valores das receitas, custos e despesas de um determinado período, porém essa apresentação é de forma estruturada de acordo com a Lei das S.A. e os Pronunciamentos Contábeis.

De acordo com a estrutura da Demonstração de Resultado, qual alternativa demonstra as contas que pertencem ao grupo de contas “Deduções da Receita”?

- Vendas de mercadorias, rendimento de aplicação financeira e lucro na venda do Imobilizado.
- Lucro na equivalência patrimonial, impostos sobre as vendas, comissões sobre vendas.
- Juros ativos, despesas com publicidade e propaganda, abatimentos sobre as vendas.
- Impostos sobre as vendas, abatimentos sobre as vendas, devoluções de vendas.
- Serviços prestados, devoluções de vendas, juros ativos.

2. O plano de contas apresenta a relação de contas patrimoniais e de resultado de uma entidade. É através do plano de contas que a empresa dá início ao registro dos fatos contábeis. O plano de contas deve estar estruturado de acordo com a Lei nº 6.404/76 atualizadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Em relação a estrutura das contas do ativo, analise as afirmativas a seguir:

I. As contas: estoque de mercadorias, clientes e aplicações financeiras, são classificadas como ativos circulantes no grupo de Disponibilidades.

II. As contas: terrenos, máquinas e equipamentos e depreciação acumuladas, são classificadas no ativo não circulante, no subgrupo Investimentos.

III. As contas: marcas e patentes, direitos de uso do software e direitos autorais, são classificadas no ativo não circulante, no subgrupo Intangível.

IV. As contas: Despesas Antecipadas, Impostos a Recuperar e Bancos são classificadas no ativo circulante.

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa correta:

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa III está correta.
- c) As afirmativas I e II estão corretas.
- d) As afirmativas III e IV estão corretas.
- e) As afirmativas II, III e IV estão corretas.

3. O plano de contas é indispensável para qualquer tipo de empresa. Ele serve para uniformizar e estruturar as contas com a finalidade de facilitar o registro dos fatos contábeis e, como consequência, produzir relatórios padronizados e de acordo com nossa legislação.

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. Na elaboração do plano de contas, o contador deve verificar o porte e o ramo da empresa, além de observar a legislação.

PORQUE

II. A função do plano de contas é garantir o registro dos fatos contábeis de forma correta e de acordo com as necessidades dos usuários.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

Referências

- ALMEIDA, M. C. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 8 out. 2017.
- COELHO, C. U. F.; LINS, L. dos. S. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CPC 00 (R1). **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 8 out. 2017.
- CPC 26 (R1). **Apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf>. Acesso em: 22 out. 2017.
- CPC 30 (R1). **Receitas**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 22 out. 2017.
- CPC 31 (R1). **Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/336_CPC_31_rev%2008.pdf>. Acesso em: 22 out. 2017.
- CPC 38. **Instrumentos Financeiros**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/530_CPC_48.pdf>. Acesso em: 8 out. 2017.
- FAHL, A. C.; MANJANI, L. P. de. S.; SILVA, M. F. (Orgs.). **Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Pearson Pretince Hall, 2008.
- FAHL, A. C.; MARION, J. C. **Contabilidade financeira**. 1. ed. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda., 2013.
- GRECO, A. L.; AREND, L. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- LUNELLI, L. R. **Portal de contabilidade**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/ativo-um-conceito-amplo.htm>>. Acesso em: 8 out. 2017.
- NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica**: uma introdução à prática contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/regcompetencia.htm>>. Acesso em: 22 out. 2017.

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

Método das partidas dobradas

Convite ao estudo

Olá, aluno, seja bem-vindo a mais uma unidade de ensino.

Nesta unidade, aprenderemos sobre o método das partidas dobradas, esse método foi publicado pela primeira vez em 1494, pelo Frei Luca Pacioli na Itália na obra: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* e refere-se aos débitos e créditos, ou seja, para cada débito há um crédito de igual valor.

Esse método é conhecido mundialmente e aplicado na contabilidade até os dias atuais, todos os registros contábeis são realizados de acordo com esse método. O registro dos fatos contábeis é o início do processo contábil, após o registro, há uma sequência de processos para chegar nos demonstrativos contábeis. Após o registro, temos o Razonete, o Balancete, a Apuração do Resultado, a Demonstração do Resultado e o Balanço Patrimonial.

Todo esse processo será visto nesta unidade, e também apresentaremos os livros contábeis existentes e o controle de estoques, seus métodos e sua contabilização.

Para aprendermos todo esse conteúdo, vamos utilizar a situação problema que envolve esse assunto:

Luciana é uma jovem apaixonada por bijuterias, essa paixão cresceu devido ao acompanhamento da fabricação de bijuterias da sua amiga Vera, que produzia lindas e sofisticadas peças. Luciana levava as bijuterias para seu trabalho para ajudar Vera nas suas vendas. As bijuterias fizeram tanto sucesso, que Luciana passou a receber encomendas, foi quando percebeu que poderia abandonar o seu emprego e abrir o seu próprio

negócio de vendas de bijuterias.

Luciana queria abrir uma empresa e trabalhar de acordo com a lei, e então procurou um contador, que a orientou sobre a abertura de empresas, os tipos de empresa e a melhor opção para os seus negócios. Com a ajuda do contador, o sr. Mauro, Luciana optou por ser uma microempreendedora individual – MEI. Para se enquadrar nesta categoria, a empresa precisa ter Receita Bruta Anual de até R\$ 60.000,00 e pode ter um único empregado.

Agora Luciana iniciará as atividades como microempreendedora e cuidará de sua empresa, o sr. Mauro acompanhará Luciana nas atividades contábeis. Luciana quer entender como funciona a contabilidade dentro de uma empresa, pois como dona de um negócio, precisa ter entendimento para futuras tomadas de decisão. Que tal ajudar o sr. Mauro e a Luciana?

Seção 3.1

Escrituração contábil

Diálogo aberto

Luciana resolveu abrir uma microempresa para vender bijuterias, e contratou o sr. Mauro como seu contador, este, por sua vez, fez todo o processo de abertura da empresa, Luciana colocou o nome fantasia da empresa de "Biju Bella", e investiu R\$ 5.000,00, esse valor é considerado o seu capital social, e a composição desse valor é: R\$ 1.500,00 em um computador, R\$ 500,00 em dinheiro e R\$ 3.000,00 em móveis. Luciana alugou uma sala comercial e pagará o valor de R\$ 600,00 de aluguel mensal com vencimento para o dia 10.

E agora, como Luciana registrará esses fatos na contabilidade? Vamos ajudar Luciana a registrar todas as suas atividades neste primeiro mês de empresa? E que tal elaborarmos o Balancete de Verificação?

Segue os fatos ocorridos no mês de dezembro de 2016, ou seja, mês da abertura da empresa.

Quadro 3.1 | Fatos ocorridos na empresa Biju Bella em dezembro de 2016

Fatos ocorridos na empresa: Biju Bella no mês de dezembro de 2016.		
Data	Fato nº	Histórico
01.12.2016	1	Abertura da empresa Biju Bella com um capital social no valor de R\$ 5.000,00, composto de: R\$ 500,00 em dinheiro, R\$ 1.500,00 computador, R\$ 3.000,00 em móveis.
01.12.2016	2	Contrato de seguro da loja, com vigência da data de 01/12/2016 até 30/11/2017, o valor é de R\$1.200,00 e será pago a primeira parcela no dia 05/01/2017.
01.12.2016	3	Contrato de aluguel mensal no valor de R\$ 600,00 com vencimento em 10/01/2017 referente ao mês de dezembro de 2016.
02.12.2016	4	Compra de mercadorias do Fornecedor "Só Miçangas", empresa da sua amiga Vera, no valor de R\$ 2.000,00, sendo pago 20% em dinheiro e o restante a prazo com vencimento em 20/12/2016 e 20/01/2017.
03.12.2016	5	Contratação de serviços de limpeza mensal no valor de R\$ 500,00, a ser pago no dia 05/01/2017 referente ao mês de dezembro de 2016.

04.12.2016	6	Venda de mercadorias para o Cliente Biju Finas, no valor de R\$ 3.500,00 (adquirido por R\$ 1.500,00), a ser recebido da seguinte forma: 50% à vista conforme transferência na conta corrente e 50% a prazo com vencimento em 05/01/2017.
05.12.2016	7	Contratação de um serviço de publicidade e propaganda da empresa "Marketing Feliz" para inserir sua marca no mercado, irá pagar no dia 31/12/2016 o valor de R\$ 1.200,00, referente aos serviços prestados em dezembro de 2016.
06.12.2016	8	Compra de mercadorias do Fornecedor "Charme Biju" no valor de R\$ 1.800,00, a prazo com vencimento em 31/12/2016 e 31/01/2017.
08.12.2016	9	Venda de mercadorias para as seguintes clientes: Ana no valor de R\$ 200,00, Juliana no valor de R\$ 210,00, Rute no valor de 155,00, Daniela no valor de R\$ 99,00, todas elas pagaram o valor em dinheiro (essas mercadorias custaram para a empresa R\$ 250,00).
10.12.2016	10	Contratação da empresa "Eventos Pop" para servir um coquetel no lançamento de sua loja, a empresa cobrou o valor de R\$ 1.500,00 para servir salgadinhos e champagne. Este valor será pago em duas parcelas, sendo a primeira no dia 02/01/2017 e a segunda em 20/02/2017.
10.12.2016	11	Contratação da empresa "Mais Canetas" para produzir canetas personalizadas, para entregar como brindes para seus clientes no dia da inauguração da loja. A empresa cobrou o valor de R\$ 630,00 e será pago no dia 02/01/2017.
12.12.2016	12	Devido ao sucesso do evento, a "Biju Bella" fechou uma venda para um cliente potencial "Divina Mulher", no valor de R\$ 4.700,00 (adquirido por R\$ 1.510,00), a ser recebido da seguinte forma: 40% no ato em dinheiro ou 60% em duas parcelas para dia 10/01/2017 e 10/02/2017.
15.12.2016	13	No intuito de aumentar a sua produção, a "Biju Bella" realizou um empréstimo no valor de R\$ 5.000,00 no "Banco América", a ser pago em 12 vezes. O banco cobrou 5% de juros simples ao mês e uma taxa bancária no valor de R\$ 500,00. A primeira parcela vence em 10/01/2017.
17.12.2016	14	Como havia dinheiro parado no banco, a empresa fez uma aplicação financeira no valor de R\$ 2.000,00.
18.12.2016	15	Compra de mercadorias do Fornecedor "Santo Biju" no valor de R\$ 2.100,00, a ser pago 10% à vista conforme transferência em conta corrente e 40% no dia 15/01/2017 e 50% no dia 15/01/2017.

20.12.2016	16	Vendas de mercadorias a diversas clientes devido a época do natal, no total de R\$ 2.800,00 (adquirido por 1.040,00), desde valor R\$1.300,00 foi recebido em dinheiro e R\$ 1.500,00 será recebido em 20/01/2017.
22.12.2016	17	Pagamento da dívida em dinheiro para o fornecedor "Só miçangas" no valor de R\$ 800,00 mais 25,00 de juros, devido ao atraso no pagamento.
23.12.2016	18	Despesas de água no valor de R\$ 65,00 referente ao mês de dezembro com vencimento em 05/01/2017.
23.12.2016	19	Despesas de energia elétrica no valor de R\$ 130,00 referente ao mês de dezembro com vencimento em 05/01/2017.
23.12.2016	20	Despesas com internet na valor de R\$ 89,00 referente ao mês de dezembro com vencimento em 05/01/2017.

Fonte: elaborado pela autora.

Não pode faltar

O método das partidas dobradas é um método de registro dos fatos contábeis por meio dos lançamentos a débito e a crédito, esse método foi divulgado em 1494 pelo frei Luca Pacioli, na Itália, e consiste na seguinte regra: para cada débito há um crédito de igual valor.

Mas afinal o que é débito e crédito?

Muitas pessoas pensam que débito está relacionado a algo desfavorável, enquanto o crédito a algo favorável, mas não é este o conceito de débito e crédito na contabilidade, na verdade, é uma regra contábil relacionada aos registros dos fatos das contas patrimoniais e de resultado.

Este método afirma que sempre haverá uma contrapartida num registro contábil, por exemplo, se uma empresa compra mercadorias a prazo, no momento do registro do fato contábil, temos duas contas envolvidas, a conta de estoque de mercadorias pela aquisição das mercadorias, e em contrapartida, temos a conta de fornecedores, relacionada a compra a prazo, portanto, uma obrigação da empresa.

Quando falamos em registro dos fatos contábeis, estamos falando de escrituração contábil. Conforme Souza (2012, p. 39): "A escrituração contábil é a técnica contábil que tem por objetivo o registro de todos os fatos contábeis que alteram de forma qualitativa

ou quantitativa o patrimônio, sendo que esses registros são expostos através das demonstrações contábeis.”.

Através desse método, os registros contábeis são realizados no livro Diário e posteriormente no livro Razão.

Existe uma regra contábil para realizar os lançamentos ou registros dos fatos contábeis. Vamos iniciar pela regra patrimonial, nesses registros apenas as contas patrimoniais estão envolvidas.



Assimile

Para utilizar o método das partidas dobradas, é importante saber a diferença das contas patrimoniais e as contas de resultado.

Figura 3.1 | Regra Patrimonial

Aumento do Ativo	==	DÉBITO
Diminuição do Ativo	==	CRÉDITO
Aumento do Passivo e PL	==	CRÉDITO
Diminuição do Passivo e PL	==	DÉBITO

Fonte: elaborada pela autora.

Para apresentarmos o registro dos fatos contábeis, vamos citar como exemplo uma empresa industrial que fabrica calças jeans, chamada “Jeans Total”

A empresa Jeans Total iniciou suas atividades no dia 10 de abril de 2017, e teve seu capital no valor de R\$ 750.000,00, constituído pelos seguintes elementos:

Dinheiro: 50.000,00.

Imóvel: 500.000,00.

Máquinas: 200.000,00.

Para realizar esse primeiro registro, é fundamental seguir alguns passos.

O primeiro passo é identificar as contas envolvidas no fato contábil, veja a seguir:

Dinheiro (Caixa) = Ativo

Imóvel = Ativo

Máquinas = Ativo

Capital Social = Patrimônio Líquido

O segundo passo é verificar se ocorreu o aumento ou diminuição das contas. Neste primeiro registro, ocorreu aumento em todas as contas, pois a empresa não existia e passou a existir.

Dinheiro (Caixa) = Aumento (entrada de dinheiro)

Imóvel = Aumento (entrada de um imóvel)

Máquinas = Aumento (entrada de máquinas)

Capital Social = Aumento (constituição do capital)

O terceiro passo consiste em verificar a regra patrimonial, então, vamos olhar a figura 3.1.

Dinheiro (Caixa): Aumento de Ativo = Débito

Imóvel: Aumento de Ativo = Débito

Máquinas: Aumento de Ativo = Débito

Capital Social: Aumento de Patrimônio Líquido = Crédito

O quarto passo refere-se ao registro do fato. Para facilitar, vamos denominar a letra D de débito e a letra C de crédito.

Quadro 3.2 | Registro do fato 1

D/C	CONTA	VALOR
D	Caixa	50.000,00
D	Imóvel	500.000,00
D	Máquina	200.000,00
C	Capital Social	750.000,00
Histórico: Pela constituição da empresa Jeans Total Ltda.		

Fonte: elaborada pela autora.

Perceba que a soma dos débitos é igual à soma dos créditos. Se somarmos a conta: caixa, imóvel e máquina, temos o valor de R\$ 750.000,00, que é exatamente o valor do crédito, dessa forma, confirmamos o método das partidas dobradas, que afirma que todo débito tem que ser igual ao crédito.

Vamos verificar o registro do próximo fato ocorrido na empresa Jeans Total.

A empresa adquiriu matéria-prima para a confecção das calças jeans, no valor de R\$ 200.000,00 do fornecedor "Só Jeans" e pagará R\$ 20.000,00 à vista e o restante no prazo de 90 dias.

O primeiro passo é identificar as contas e a classificação.

Estoque de matéria-prima = Ativo

Caixa = Ativo

Fornecedores = Passivo

O segundo passo é verificar se houve aumento ou diminuição dessas contas:

Estoque de matéria-prima = Aumento (entrada da mercadoria)

Caixa = Diminuição (saída do dinheiro)

Fornecedores = Aumento (gerou uma obrigação)

No terceiro passo é necessário visitar a Figura 3.1.

Estoque de matéria-prima: Aumento = Débito

Caixa: Diminuição = Crédito

Fornecedores: Aumento = Crédito

O quarto passo refere-se ao registro do fato.

Quadro 3.3 | Registro do Fato 2

D/C	CONTA	VALOR
D	Estoque de matéria prima	200.000,00
C	Caixa	20.000,00
C	Fornecedor	180.000,00
Histórico: Pela compra de matéria prima do Fornecedor "Só Jeans", conforme NF 231.		

Fonte: elaborado pela autora.



Observe que, na contabilidade, os lançamentos sempre se iniciam com o registro das contas em débito, para depois registrar as contas em crédito.

O próximo fato ocorrido, na empresa, refere-se ao depósito efetuado em conta corrente no Banco Apolo S/A, em dinheiro, no valor de R\$ 20.000,00.

O primeiro passo é identificar as contas e a classificação.

Banco = Ativo

Caixa = Ativo

O segundo passo é verificar se houve aumento ou diminuição dessas contas.

Banco = Aumento (entrada do dinheiro no banco)

Caixa = Diminuição (saída do dinheiro)

No terceiro passo, é necessário visitar a Figura 3.1.

Banco: Aumento = Débito.

Caixa: Diminuição = Crédito.

O quarto passo refere-se ao registro do fato.

Quadro 3.4 | Registro do Fato 3

D/C	CONTA	VALOR
D	Banco	20.000,00
C	Caixa	20.000,00
Histórico: Pelo depósito no Banco Apolo S/A.		

Fonte: elaborado pela autora.

Agora, vamos envolver as contas de resultado nos registros dos fatos contábeis da empresa Jeans Total. Para isso, é necessário conhecermos a regra contábil das contas de resultado.

Figura 3.2 | Regra de resultado

Aumento da Receita	==	CRÉDITO
Diminuição da Receita	==	DÉBITO
Aumento de despesas e custos	==	DÉBITO
Diminuição de despesas e custos	==	CRÉDITO

Fonte: elaborada pela autora.

A empresa teve despesas de publicidade e propaganda para divulgação da sua marca, e pagou a quantia de R\$ 5.000,00 no cartão de débito para a empresa "PP Comunicação Ltda.".

O primeiro passo é identificar as contas e a classificação.

Publicidade e Propaganda = Despesa

Banco = Ativo

O segundo passo é verificar se houve aumento ou diminuição dessas contas.

Publicidade e Propaganda = Aumento (constituição de uma despesa)

Banco = Diminuição (saída do dinheiro na conta corrente)

No terceiro passo, é necessário visitar as Figuras 3.1.

Publicidade e Propaganda: Aumento = Débito.

Banco: Diminuição = Crédito.

O quarto passo refere-se ao registro do fato.

Quadro 3.5 | Registro do Fato 4

D/C	CONTA	VALOR
D	Publicidade e Propaganda	5.000,00
C	Banco	5.000,00
Histórico: Pelo pagamento da despesa de publicidade e propaganda para a empresa "PP Comunicação Ltda".		

Fonte: elaborado pela autora.

O quinto fato, refere-se à venda das mercadorias (calças jeans) para o cliente "Cia do Jeans". Vamos supor que o total da matéria-prima adquirida, R\$ 60.000,00, foi utilizada para a fabricação desse lote, e a venda foi realizada pelo valor de R\$ 150.000,00, sendo recebido R\$ 30.000,00 à vista em conta corrente e o restante a prazo para recebimento em 90 dias.

Neste exemplo, temos dois registros, um refere-se à baixa no estoque e o reconhecimento do custo pela venda da mercadoria e o outro refere-se à venda e à forma de recebimento.

O primeiro passo é identificar as contas e a classificação.

Reconhecimento do Custo e baixa do estoque

Custo do Produto Vendido = Custo

Estoque de Matéria-Prima = Ativo

Venda da mercadoria

Receita de Vendas = Receita

Banco = Ativo

Clientes = Ativo

O segundo passo é verificar se houve aumento ou diminuição dessas contas.

Reconhecimento do Custo e baixa do estoque

Custo do Produto Vendido = Custo (aumento pelo reconhecimento do custo)

Estoque de Matéria-Prima = Ativo (diminuição pela saída do estoque)

Venda da mercadoria

Receita de Vendas = Receita (aumento pelo reconhecimento da receita)

Banco = Ativo (aumento pelo recebimento da venda)

Clientes = Ativo (aumento pelo reconhecimento do direito de receber a prazo)

No terceiro passo é necessário visitar a Figura 3.1.

Reconhecimento do Custo e baixa do estoque

Custo do Produto Vendido: Aumento = Débito.

Estoque de Matéria-prima: Diminuição = Crédito.

Venda da mercadoria

Receita de Vendas: Aumento = Crédito.

Banco: Aumento = Débito.

Cientes: Aumento = Débito.

O quarto passo refere-se ao registro do fato.

Quadro 3.6 | Registro do fato 5

D/C	CONTA	VALOR
D	Custo do Produto Vendido	60.000,00
C	Estoque de matéria-prima	60.000,00
Histórico: Pela baixa do estoque referente à venda das mercadorias para o cliente "Cia do Jeans" conforme nota fiscal 001.		

Fonte: elaborado pela autora

Quadro 3.7 | Registro do fato 5

D/C	CONTA	VALOR
D	Banco	30.000,00
D	Cientes	120.000,00
C	Receitas de Vendas	150.000,00
Histórico: Pela venda das mercadorias para o cliente "Cia do Jeans" conforme nota fiscal 001.		

Fonte: elaborado pela autora

Obs.: Importante destacar que para o cálculo do CPV (Custo do Produto Vendido) há mais contas envolvidas, tais como: mão de obra, custos indiretos, entre outros; mas esse assunto será abordado em outra disciplina. Neste exemplo, estamos utilizando apenas a conta de estoque de matéria-prima.

Após o registro dos fatos contábeis, também conhecidos como lançamentos contábeis, é necessário conhecer os razonetes.

Os razonetes representam cada conta contábil graficamente no formato “T”, ele demonstra toda a movimentação da conta contábil num determinado período, além de mostrar seu saldo inicial e seu saldo final. A elaboração dos razonetes sucede os registros contábeis.

Segue a figura representativa do razonete.

Figura 3.3 | Representação do Razonete

NOME DA CONTA	
Registro a Débito	Registro a Crédito
Salto Devedor	Saldo credor

Fonte: elaborada pela autora

Vamos tomar como base todos os fatos contábeis ocorridos na empresa “Jeans Total” e transcrever esses registros para os razonetes.

Lembre-se de que cada conta contábil deverá ter seu próprio razonete. Também identificaremos cada registro contábil com o número do fato contábil.

Para realizar a transcrição nos razonetes, é necessário verificar todos os registros, temos que olhar as contas que receberam valores em débito, como aquelas que receberam valores em crédito.



Exemplificando

Vamos iniciar exemplificando o fato número 1, ocorrido na empresa Biju Bella:

Figura 3.4 | Razonete do fato 1.

Caixa		Imóvel	
1	50.000,00	1	500.000,00
Máquinas		Capital Social	
1	200.000,00	1	750.000,00

Fonte: elaborada pela autora

Observe que cada conta contábil recebeu o lançamento em débito ou em crédito, conforme o registro dos fatos, portanto, o razonete é a cópia fiel dos lançamentos.

Veja como ficou a inserção de todos os fatos contábeis da empresa "Jeans Total" nos razãoetes:

Figura 3.5 | Razonete dos fatos contábeis

Caixa		Imóvel	
50.000,00	20.000,00	500.000,00	
	20.000,00		

Máquinas		Capital Social	
200.000,00			750,00

Estoque de Matéria Prima		Fornecedor	
200.000,00	60.000,00		180,00

Banco		Publicidade e Propaganda	
20.000,00	5.000,00	5.000,00	
30.000,00			

Custo do Produto Vendido		Receita de Vendas	
60.000,00			150,00

Clientes	
120.000,00	

Fonte: elaborado pela autora

Após a transcrição de todos os fatos contábeis no razãoete, é necessário apurar o saldo final de cada conta contábil.

Vamos exemplificar utilizando a conta Caixa.

Figura 3.6 | Razonete da conta Caixa

Caixa		
1	50.000,00	20.000,00 2
		20.000,00 3

Fonte: elaborado pela autora

Percebemos que a conta caixa, possui um registro a débito no valor de R\$ 50.000,00 e dois registros em crédito que totalizam R\$ 40.000,00. Neste momento, é necessário realizar essa totalização e

apurar o saldo. Importante destacar que o saldo permanecerá do lado (débito ou crédito) que for maior.

Neste caso R\$ 50.000,00 a débito é maior que R\$ 40.000,00 a crédito, portanto o saldo de R\$ 10.000,00 ficará no lado do débito, ou seja, um saldo devedor.

Figura 3.7 | Razonete da conta Caixa com saldo final

Caixa	
50.000,00	20.000,00
	20.000,00
50.000,00	40.000,00
10.000,00	

Fonte: elaborada pela autora

Obs.: SF = Saldo Final.

Agora, vamos apurar o saldo de todos os razonetes.

Figura 3.8 | Razonete das contas contábeis com saldo final

1	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Caixa</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>50.000,00</td> <td>20.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>20.000,00</td> </tr> <tr> <td>50.000,00</td> <td>40.000,00</td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>10.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Caixa		50.000,00	20.000,00		20.000,00	50.000,00	40.000,00	SF	10.000,00	2	1	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Imóvel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>500.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>500.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Imóvel		500.000,00		SF	500.000,00	3	SF			
Caixa																									
50.000,00	20.000,00																								
	20.000,00																								
50.000,00	40.000,00																								
SF	10.000,00																								
Imóvel																									
500.000,00																									
SF	500.000,00																								
1	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Máquinas</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>200.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>200.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Máquinas		200.000,00		SF	200.000,00				1	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Capital Social</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>750.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>750.000</td> </tr> </tbody> </table>	Capital Social			750.000		750.000	SF						
Máquinas																									
200.000,00																									
SF	200.000,00																								
Capital Social																									
	750.000																								
	750.000																								
2	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Estoque de matéria prima</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>200.000,00</td> <td>60.000,00</td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>140.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Estoque de matéria prima		200.000,00	60.000,00	SF	140.000,00	5			2	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Fornecedor</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>180.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>180.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Fornecedor			180.000,00		180.000,00	SF						
Estoque de matéria prima																									
200.000,00	60.000,00																								
SF	140.000,00																								
Fornecedor																									
	180.000,00																								
	180.000,00																								
3	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Banco</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>20.000,00</td> <td>5.000,00</td> </tr> <tr> <td>5.1</td> <td>30.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>50.000,00</td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>45.000,00</td> </tr> </tbody> </table>	Banco		20.000,00	5.000,00	5.1	30.000,00		50.000,00	SF	45.000,00	4	4	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Publicidade e Propaganda</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>SF</td> <td>5.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Publicidade e Propaganda		5.000,00		SF	5.000,00					SF
Banco																									
20.000,00	5.000,00																								
5.1	30.000,00																								
	50.000,00																								
SF	45.000,00																								
Publicidade e Propaganda																									
5.000,00																									
SF	5.000,00																								

Custo do Produto Vendido	
5	60.000,00
SF	60.000,00

Receita de Vendas	
	150.000,00
	150.000,00

5.1

SF

Clientes	
5.1	120.000,00
SF	120.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Para dar sequência ao processo contábil, vamos conhecer agora o Balancete, que tem como finalidade verificar se os saldos das contas contábeis (débitos e créditos) estão iguais.

O Balancete também é conhecido como Balancete de Verificação, ele demonstra o saldo final de cada conta contábil, elaboramos o balancete com base nos razonetes, porém, utilizamos apenas seus saldos.



Pesquise mais

Acesse o *link* a seguir, e saiba mais sobre o Balancete de Verificação.

Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Olvpv2OrvhU>>.

Acesso em: 4 mar. 2018.

Vamos conhecer o Balancete de Verificação da empresa “Jeans Total”.

Quadro 3.8 | Balancete de Verificação

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixas	10.000,00	
Imóvel	500.000,00	
Máquinas	200.000,00	
Capital Social		750.000,00
Estoque de Matéria Prima	140.000,00	
Fornecedor		180.000,00
Banco	45.000,00	
Publicidade e Propaganda	5.000,00	
Custo do Produto Vendido	60.000,00	
Receita de vendas		150.000,00

Clientes	120.000,00	
Total	1.080.000,00	1.080.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Como falamos anteriormente, os saldos devedores e credores precisam estar iguais, e, assim, confirmamos através do resultado deste balancete. Se o Balancete não apresentar saldos devedores e credores idênticos, significa que houve algum erro no momento do registro dos fatos contábeis.

Uma das formas de verificar se os saldos finais do balancete estão corretos, é a aplicação da seguinte regra:

Todas as contas do ativo, exceto as contas redutoras, deverão ter seu saldo final a débito.

Todas as contas do passivo e patrimônio líquido, exceto as contas redutoras, deverão ter seu saldo a crédito.

Todas as contas de receitas, exceto as contas redutoras, deverão ter seu saldo a crédito.

Todas as contas de despesas e custos, exceto as contas redutoras, deverão ter seu saldo a débito.



Refleta

Será que existem erros de escrituração que o Balancete de Verificação não detecta?

Comentamos no início desta seção sobre o Livro Diário e o Livro Razão. O livro Diário é um livro obrigatório para todos os tipos de empresa, e os fatos contábeis são registrados de acordo com a ordem cronológica de dia, mês e ano. Já o livro Razão é um livro obrigatório apenas para as entidades que declaram o imposto de renda com base no lucro real, ele também registra os fatos contábeis, e a sua demonstração é por conta contábil individualizada.



Refleta

Existem outros livros de escrituração, além do Livro Diário e Livro Razão?

Atualmente temos o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que foi implementado em 2009 e realiza a escrituração

digital, deixando para trás o recebimento dos livros contábeis em papel pela Receita Federal. O objetivo do SPED, conforme Falh e Marion (2013, p. 157),



[...] é modernizar a atual sistemática do cumprimento das obrigações acessórias e utiliza-se da certificação digital para garantir a validade jurídica dos documentos eletrônicos, estabelecendo, assim, um novo tipo de relacionamento baseado na transparência mútua entre contribuintes e Governo.



Pesquise mais

Acesse os links a seguir, e saiba mais sobre o SPED Contábil.

Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=R8mGe6UT_il> e <https://www.youtube.com/watch?v=h1-KI_C17JY>. Acesso em: 4 mar. 2018.

Sem medo de errar

Segue a composição dos registros contábeis da empresa Biju Bella.

Quadro 3.9 | Lançamentos Contábeis – Biju Bella

Fato	D/C	CONTA	VALOR
1	D	Caixa	500,00
	D	Computador	1.500,00
	D	Móveis	3.000,00
	C	Capital Social	5.000,00
2	D	Despesas Antecipadas - Seguros	1.200,00
	C	Seguro a Pagar	1.200,00
3	D	Despesas de Aluguel	600,00
	C	Aluguel a Pagar	600,00
4	D	Estoque de Mercadorias	2.000,00
	C	Caixa	400,00
	C	Fornecedor	1.600,00
5	D	Despesas com Limpeza	500,00
	C	Contas a Pagar	500,00
6	D	Custo da Mercadoria Vendida - CMV	1.500,00
	C	Estoque de Mercadorias	1.500,00

6.1	D	Banco	1.750,00
	D	Clientes	1.750,00
	C	Receitas de Vendas	3.500,00
7	D	Despesas de Publicidade e Propaganda	1.500,00
	C	Contas a Pagar	1.500,00
8	D	Estoque de Mercadorias	1.800,00
	C	Fornecedores	1.800,00
9	D	Custo da Mercadoria Vendida- CMV	250,00
	C	Estoque de Mercadorias	250,00
9.1	D	Caixa	664,00
	C	Receitas de Vendas	664,00
10	D	Despesas com eventos	1.500,00
	C	Contas a Pagar	1.500,00
11	D	Brindes	630,00
	C	Contas a Pagar	630,00
12	D	Custo da Mercadoria Vendida - CMV	1.510,00
	C	Estoque de Mercadorias	1.510,00
12.1	D	Caixa	1.880,00
	D	Clientes	2.820,00
	C	Receitas de Vendas	4.700,00
13	D	Banco	5.000,00
	D	Juros Passivos a Vencer	3.000,00
	D	Despesas Bancárias	500,00
	C	Empréstimos a Pagar	8.500,00
14	D	Aplicação Financeira	2.000,00
	C	Banco	2.000,00
15	D	Estoque de Mercadorias	2.100,00
	C	Banco	210,00
	C	Fornecedor	1.890,00
16	D	Custo da Mercadoria Vendida - CMV	1.040,00
	C	Estoque de Mercadorias	1.040,00
16.1	D	Caixa	1.300,00
	D	Clientes	1.500,00
	C	Receitas de Vendas	2.800,00
17	D	Fornecedor	800,00
	D	Despesas com Juros	25,00
	C	Caixa	825,00
18	D	Despesas com Água	65,00
	C	Contas a Pagar	65,00
19	D	Despesas com Energia Elétrica	130,00
	C	Contas a Pagar	130,00
20	D	Despesas com Internet	89,00
	C	Contas a Pagar	89,00

Fonte: elaborado pela autora.

Importante lembrar que os fatos número: 2 e 13 precisam de registros no dia 31/12, conforme o princípio da competência.

O fato número 2 refere-se à apropriação da despesa de seguro do mês de dezembro, o seguro foi contratado para 12 meses e deve ser apropriado para a despesa mensalmente, portanto, o valor de R\$ 1.200,00 deverá ser dividido por 12 meses, para encontrarmos o valor mensal do seguro.

Quadro 3.10 | Lançamento de apropriação dos seguros

21	D	Despesas com Seguros	100,00
	C	Despesas Antecipadas - Seguros	100,00

Fonte: elaborado pela autora.

Já o fato número 13 refere-se à apropriação dos juros do mês de dezembro, o empréstimo foi contrato para ser pago em 12 meses, porém, foi cobrado o valo de R\$ 3.000,00 de juros, portanto, deve ser apropriado para a despesa mensalmente, assim, o valor de R\$ 3.000,00 deverá ser dividido por 12 meses, para encontrarmos o valor mensal dos juros do empréstimo.

Quadro 3.11 | Lançamento de apropriação dos juros

22	D	Despesas com Juros	250,00
	C	Juros Passivos a Vencer	250,00

Fonte: elaborado pela autora.

Após esse processo, é necessário construir os razonetes e em seguida apresentar o Balancete, veja a seguir:

Figura 3.9 | Razonetes da Empresa Biju Bella em dezembro de 2016

Caixa		Computador	
500,00	400,00	1.500,00	
664,00	825,00		
1.880,00			
1.300,00			
4.344,00	1.225,00		
3.119,00			

Móveis		Capital Social	
3.000,00			5.000,00

Desp. Antecipadas	
1.200,00	100,00
1.100,00	

Seguros a Pagar	
	1.200,00

Despesas com Aluguel	
600,00	

Aluguel a Pagar	
	600,00

Estoque de Mercadorias	
2.000,00	1.500,00
1.800,00	250,00
2.100,00	1.510,00
	1.040,00
5.900,00	4.300,00
1.600,00	

Fornecedor	
800,00	1.600,00
	1.800,00
	1.890,00
800,00	5.290,00
	4.490,00

Despesa com Limpeza	
500,00	

Contas a Pagar	
	500,00
	1.500,00
	1.500,00
	630,00
	65,00
	130,00
	89,00
	4.414,00

CMV	
1.500,00	
1.510,00	
250,00	
1.040,00	
4.300,00	

Banco	
1.750,00	2.000,00
5.000,00	210,00
6.750,00	2.212,00
4.540,00	

Clientes	
1.750,00	2.000,00
5.000,00	210,00
6.750,00	2.210,00
4.540,00	

Receitas de Vendas	
	3.500,00
	664,00
	4.700,00
	2.800,00
	11.664,00

Desp. De Publ e Propaganda	
1.500,00	

Despesas com Eventos	
1.500,00	

Despesas com Brindes	
630,00	

Juros Passivos a Vencer	
3.000,00	250,00
2.750,00	

Despesas Bancárias	
500,00	

Empréstimos a Pagar	
	8.500,00

Aplicação Financeira	
2.000,00	

Despesas com Juros	
25,00	
250,00	
275,00	

Despesas com Água	
65,00	

Despesas Energia Elétrica	
130,00	

Despesas Internet	
89,00	

Despesas com Seguros	
100,00	

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.12 | Balancete de Verificação da empresa Biju Bella em dezembro de 2016

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixa	3.119,00	
Computador	1.500,00	
Móveis	3.000,00	
Capital Social		5.000,00
Despesas Antecipadas	1.100,00	
Seguros a Pagar		1.200,00

Despesas Antecipadas	1.100,00	
Seguros a Pagar		1.200,00
Despesas com Aluguel	600,00	
Aluguel a Pagar		600,00
Estoque de Mercadorias	1.600,00	
Fornecedor		4.490,00
Despesa com Limpeza	500,00	
Contas a Pagar		4.414,00
CMV	4.300,00	
Banco	4.540,00	
Clientes	6.070,00	
Receita de Vendas		11.664,00
Despesas de Publ e Propaganda	1.500,00	
Despesas com Eventos	1.500,00	
Despesas com Brindes	630,00	
Juros Passivos a Vencer	2.750,00	
Despesas Bancárias	500,00	
Empréstimos a Pagar		8.500,00
Aplicação Financeira	2.000,00	
Despesas com Juros	275,00	
Despesas com Água	65,00	
Despesas com Energia Elétrica	130,00	
Despesas com Internet	89,00	
Despesas com Seguros	100,00	
Total	35.868,00	35.868,00

Fonte: elaborado pela autora.

Avançando na prática

Erros no Balancete.

Descrição da situação-problema

Maria é auxiliar contábil de uma microempresa, e elaborou o balancete de verificação de um determinado mês, porém, o Balancete não está correto, pois os saldos devedores e credores não estão em equilíbrio.

Veja o Balancete a seguir:

Quadro 3.13 | Balancete de Verificação

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixa	10.000,00	
Clientes	67.000,00	
Estoques de Mercadorias	80.000,00	
Despesas Antecipadas		2.300,00
Máquinas e Equipamentos	160.000,00	
Veículos	45.000,00	
Depreciação Acumulada	22.500,00	
Fornecedor		52.500,00
Salários a Pagar		18.300,00
Impostos a Recolher	15.000,00	
Empréstimos e Financiamento		98.000,00
Capital Social		200.000,00
Capital a Integralizar		30.000,00
Prejuízo Acumulado		12.000,00
Total	399.500,00	413.100,00

Fonte: elaborado pela autora.

Como Maria detectará o erro no Balancete?

Resolução da situação-problema

Para descobrir qual o erro do Balancete, é necessário verificar a seguinte regra:

Todas as contas do ativo devem ter seu saldo final devedor, exceto as contas redutoras do ativo.

Todas as contas do passivo e patrimônio líquido devem ter seu saldo final credor, exceto as contas redutoras do passivo.

Percebemos que as seguintes contas apresentam erro:

Despesas Antecipadas (conta de ativo, portanto, saldo devedor).

Depreciação Acumulada (conta redutora do ativo, portanto, saldo credor).

Impostos a Recolher (conta do passivo, portanto, saldo credor).

Capital a Integralizar e Prejuízo acumulado (conta redutora do passivo e patrimônio líquido, portanto, saldo devedor).

Segue o Balancete correto.

Quadro 3.14 | Balancete de Verificação Correto

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixa	10.000,00	
Clientes	67.000,00	
Estoques de Mercadorias	80.000,00	
Despesas Antecipadas	2.300,00	
Máquinas e Equipamentos	160.000,00	
Veículos	45.000,00	
Depreciação Acumulada		22.500,00
Fornecedor		52.500,00
Salários a Pagar		18.300,00
Impostos a Recolher		15.000,00
Empréstimos e Financiamento		98.000,00
Capital Social		200.000,00
Capital a Integralizar	30.000,00	
Prejuízo Acumulado	12.000,00	
Total	406.300,00	406.300,00

Fonte: elaborado pela autora.

Faça valer a pena

1. O método das partidas dobradas é o método que afirma que para cada débito há um crédito de igual valor, portanto, os registros dos fatos contábeis demonstram uma balança equilibrada, vemos esse mesmo equilíbrio no Balancete de Verificação e no Balanço Patrimonial, pois esses relatórios são provenientes dos registros dos fatos contábeis.

Determinada empresa apresentou o seguinte fato contábil: Recebimento de R\$ 5.000,00 do cliente X, com juros de 200,00 devido ao atraso no pagamento. Este fato apresentou um aumento no ativo no valor de:

- a) R\$ 5.000,00.
- b) R\$ 5.200,00.
- c) R\$ 200,00.
- d) R\$ 4.800,00.
- e) R\$ 0,00.

2. O Razonete ou Livro Razão é representado em forma de “T” e demonstra toda a movimentação das contas contábeis individualmente, no razonete, é apresentado o saldo inicial, a movimentação da conta (débito e crédito) e o saldo final. O razonete é o retrato dos registros contábeis.

Analise os fatos a seguir:

- 1) Capital social composto de: R\$ 10.000,00 em dinheiro e R\$ 30.000,00 em veículo.
- 2) Compra de móveis e utensílios no valor de R\$ 15.000,00 a prazo.
- 3) Depósito efetuado no Banco América no valor de R\$ 5.000,00.

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa correta.

- a) O ativo da empresa totaliza R\$ 40.000,00.
- b) O passivo da empresa totaliza R\$ 15.000,00.
- c) O patrimônio líquido da empresa totaliza R\$ 30.000,00.
- d) O ativo da empresa totaliza R\$ 45.000,00.
- e) O passivo da empresa totaliza R\$ 55.000,00 .

3. Determinada empresa realizou os seguintes fatos contábeis no dia 5 de janeiro de 2017:

- Compra de mercadorias a prazo no valor de R\$ 50.000,00.
- Despesas com material de escritório no valor de R\$ 5.000,00, pago à vista.
- Venda de mercadorias a prazo no valor de R\$ 80.000,00 (adquirido por R\$ 40.000,00).
- Compra de móveis e utensílios a prazo no valor de R\$ 100.000,00.

Diante do contexto apresentado, analise as afirmativas a seguir:

- I. Houve um aumento no ativo no valor de R\$ 90.000,00.
- II. Reconhecimento das despesas no valor de R\$ 5.000,00.
- III. Reconhecimento da receita no valor de R\$ 40.000,00.
- IV. Houve um aumento no passivo no valor de R\$ 150.000,00.

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa correta.

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa II está correta.
- c) Apenas a afirmativa III está correta.
- d) Apenas as afirmativas I e III estão corretas.
- e) Apenas as afirmativas II e IV estão corretas

Seção 3.2

Apuração do resultado

Diálogo aberto

Olá, aluno, você sabia que o encerramento do exercício é fundamental para o processo contábil? É ele que apura o resultado econômico da empresa, através da apuração das contas de resultado, e esse saldo final (lucro ou prejuízo) é transferido para o Balanço Patrimonial no grupo: Patrimônio Líquido. Para entendermos esse processo, vamos analisar o caso da empresa Biju Bella que tem como proprietária a sra. Luciana.

Agora que Luciana já conhece como funciona o processo de registro contábil, ela quer entender como traduzir essas informações para os relatórios contábeis, além de conhecer como é realizado a apuração do resultado da empresa, ou seja, lucro ou prejuízo. O sr. Mauro terá um longo caminho pela frente, pois ele orientará Luciana em todos esses processos. E você, aluno, quer ajudar o sr. Mauro nesta tarefa? É muito simples, basta partir do Balancete de Verificação, identificar as contas de resultado e realizar a apuração do resultado, após esse processo, já é possível efetuar o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado.

A partir dessa situação problema, você aprenderá sobre o conceito e legislação da apuração de resultado, como elaborar a apuração de resultado e a confecção dos demonstrativos contábeis (DRE e Balanço Patrimonial) após o encerramento do exercício.

E aí, empolgado para conhecer todo o processo contábil? Você sabe qual o objetivo de realizar uma apuração de resultado? E quando é realizado a apuração? Então, vamos descobrir!

Não pode faltar

Oi, aluno, preparado para conhecer sobre todo o processo contábil? Você já aprendeu registrar os fatos contábeis, elaborar os

razonetes e o balancete, agora, aprenderá realizar a apuração do resultado e finalizar todo o processo contábil com a confecção da demonstração de resultado e do balanço patrimonial.

A apuração do resultado do exercício acontece no último dia do exercício social, geralmente no dia 31 de dezembro de cada ano, e as contas de resultado são base desse processo. Quando falamos de resultado, imediatamente lembramos das contas de receitas, custos e despesas, portanto apenas esses grupos de contas participam do processo de apuração, as contas patrimoniais não fazem parte desse processo.

Podemos comprovar sobre o exercício social no art. 175 da Lei 6.404/76 atualizadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09: "O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto. Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária, o exercício social poderá ter duração diversa."

Ribeiro (2011) destaca que a legislação brasileira permite que alguns órgãos, tais como o Banco Central e a CVM, exijam das empresas relacionadas a elas a apuração de resultado em períodos inferiores.



Refleta

Por qual motivo o Banco Central e a CVM exigem a apuração de resultado em prazos menores de 1 ano?

A apuração do resultado está prevista nesta mesma lei, no seu artigo 176: "Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício [...]".

Mas afinal como se faz uma apuração de resultado? E para que serve essa apuração?

A Apuração do Resultado do Exercício, também conhecido como ARE, tem a finalidade de apurar se a empresa obteve lucro ou prejuízo num determinado período, ou seja, no exercício social, ela serve para identificar o valor das receitas, custos e despesas e o seu resultado final.

Mas você deve estar se perguntando, a demonstração de resultado não faz a mesma coisa? Em parte, sim, pois tanto a demonstração de resultado como a apuração de resultado trabalham com contas de resultado e identificam o resultado final da empresa, porém, existe uma diferença, a demonstração de resultado pode ser elaborada mensalmente, e a empresa consegue acompanhar a situação econômica, inclusive para a tomada de decisão. Já a apuração de resultado é realizada uma única vez no ano e é apurado o resultado total daquele determinado período, porém, para apurar o resultado, é necessário encerrar todas as contas de resultado. E para realizar o encerramento das contas de resultado, é preciso fazer lançamentos contábeis, ou seja, registros na contabilidade.



Pesquise mais

Saiba mais sobre ARE, acessando o site a seguir:

Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=NsTrUgE-9EA>>.

Acesso em: 4 mar. 2018.

Para compreender melhor esse processo, vamos tomar como exemplo as operações ocorridas na empresa XYZ Ltda. em 31/12/2016. Vamos acompanhar todos os passos.

1º Passo: apresentar os razonetes e balancetes com os seus saldos finais na data de 31 de dezembro de 2016.

Obs.: Apresentaremos de forma simplificada os razonetes sem a movimentação do período, apenas com os saldos finais.

Figura 3.10 | Razonetes com saldos finais da empresa XYZ em 31/12/2016

Bancos	2.000,00	Clientes	20.000,00
Estoque de Mercadorias	32.000,00	Imp. a Recuperar	12.500,00
Desp. Antecipadas	3.000,00	Imóvel	200.000,00

Veículos		Deprec. Acumulada	
25.000,00			18.700,00
Fornecedores		Salários a Pagar	
	27800,00		12.000,00
Impostos a Recolher		Emp e Financ. Longo Prazo	
	19.000,00		35.000,00
Capital Social		Reservas	
	125.100,00		8.900,00
Receitas de Vendas		Impostos s/ Vendas	
	250.000,00	40.000,00	
CMV		Disp. Salários	
110.000,00		15.500,00	
Disp. Água, Luz e Telefone		Disp. com Juros	
110.000,00		15.500,00	
Disp. Depreciação		Receitas com Juros	
5.600,00			6.700,00
Provisão p/ IR e CS			
21.000,00			

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.15 | Balancete de verificação da empresa XYZ em 31/12/2016

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Bancos	2.000,00	
Clientes	20.000,00	
Estoques de Mercadorias	32.000,00	
Impostos a Recuperar	12.500,00	
Despesas Antecipadas	3.000,00	
Imóvel	200.000,00	
Veículo	25.000,00	
Depreciação Acumulada		18.700,00

Fornecedores		27800,00
Salários a Pagar		12.000,00
Impostos a Recolher		19.000,00
Empréstimos e Financiamento - Longo Prazo		35.000,00
Capital Social		125.100,00
Reservas		8.900,00
Receitas de Vendas		250.000,00
Impostos sobre as Vendas	40.000,00	
Custo da Mercadoria Vendida - CMV	110.000,00	
Despesas com Salários	15.500,00	
Despesas de água, luz e telefone	3.000,00	
Despesas com Juros	13.500,00	
Despesas com Depreciação	5.600,00	
Receita com juros		6.700,00
Provisão para imposto de renda e contribuição social	21.100,00	
Total	503.200,00	503.200,00

Fonte: elaborado pela autora.

2º Passo: identificação das contas de resultado nos razonetes e balancete.

Obs.: Identificamos as contas de resultado na cor vermelha.

Figura 3.11 | Razonetes com identificação da empresa XYZ em 31/12/2016

Bancos		Clientes	
2.000,00		20.000,00	
Estoque de Mercadorias		Imp. a Recuperar	
32.000,00		12.500,00	
Desp. Antecipadas		Imóvel	
3.000,00		200.000,00	
Veículos		Deprec. Acumulada	
25.000,00			18.700,00
Fornecedores		Salários a Pagar	
	27800,00		12.000,00

Impostos a Recolher		Emp e Financ. Longo Prazo	
	19.000,00		35.000,00
Capital Social		Reservas	
	125.100,00		8.900,00
Receitas de Vendas		Impostos s/ Vendas	
	250.000,00	40.000,00	
CMV		Desp. Salários	
110.000,00		15.500,00	
Desp. Água, Luz e Telefone		Desp. com Juros	
110.000,00		15.500,00	
Desp. Depreciação		Receitas com Juros	
5.600,00			6.700,00
Provisão p/ IR e CS			
21.100,00			

Fonte:elaborada pela autora.

Quadro 3.16 | Balancete com identificação da empresa XYZ em 31/12/2016

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Bancos	2.000,00	
Clientes	20.000,00	
Estoques de Mercadorias	32.000,00	
Impostos a Recuperar	12.500,00	
Despesas Antecipadas	3.000,00	
Imóvel	200.000,00	
Veículo	25.000,00	
Depreciação Acumulada		18.700,00
Fornecedores		27.800,00
Salários a Pagar		12.000,00
Impostos a Recolher		19.000,00
Empréstimos e Financiamento - Longo Prazo		35.000,00
Capital Social		125.100,00
Reservas		8.900,00

Contas de Resultados	Receitas de Vendas		250.000,00
	Impostos sobre as Vendas	40.000,00	
	Custo da Mercadoria Vendida - CMV	110.000,00	
	Despesas com Salários	15.500,00	
	Despesas de água, luz e telefone	3.000,00	
	Despesas com Juros	13.500,00	
	Despesas com Depreciação	5.600,00	
	Receita com juros		6.700,00
	Provisão para imposto de renda e contribuição social	21.100,00	
	Total	503.200,00	503.200,00

Fonte: elaborado pela autora.

3º Passo: Realizar o encerramento das contas de resultado através dos lançamentos contábeis. Quando falamos em encerramento, significa que todas as contas de resultado ficarão com saldo final igual a zero. Para este passo, é necessário utilizar uma conta transitória chamada ARE.

Vamos iniciar com a conta Receita de Vendas.

Figura 3.12 | Razonete Receita de Vendas

Receitas de Vendas	
	250.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Essa conta tem o saldo final credor, e para que ela seja encerrada, ou seja, zerada, é necessário realizar um lançamento contábil a débito para que ela fique com saldo igual a zero. E a contrapartida desta conta será a conta contábil ARE. Veja o exemplo a seguir:

Figura 3.13 | Razonetes da conta Receitas de Vendas e ARE. Apuração do Resultado

Receitas de Vendas		ARE	
250.000,00	250.000,00		250.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Perceba que foi realizado o seguinte registro:

Quadro 3.17 | Lançamento Contábil da ARE

	D/C	CONTA	VALOR
1	D	Receita de Vendas	250.000,00
	C	ARE	250.000,00
	Histórico: Apuração do resultado do exercício		

Fonte: elaborada pela autora.

Dessa forma, o saldo final da conta Receita de Vendas ficou igual a zero, pois havia um crédito de R\$ 250.000,00 e foi registrado R\$ 250.000,00 a débito.

A próxima conta é Impostos sobre as Vendas

Figura 3.14 | Razonete Impostos sobre as Vendas

Impostos s/ Vendas	
40.000,00	

Fonte: elaborada pela autora.

Neste caso, a conta tem um saldo devedor de R\$ 40.000,00 e para encerrar a conta, é necessário realizar um crédito no mesmo valor.

Figura 3.15 | Razonetes da conta Impostos sobre Vendas e ARE

Imposto s/ Vendas		ARE	
40.000,00	40.000,00	40.000,00	250.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Veja o registro que foi feito.

Quadro 3.18 | Lançamento Contábil da ARE

	D/C	CONTA	VALOR
2	D	ARE	40.000,00
	C	Impostos s/ as vendas	40.000,00
	Histórico: Apuração do resultado do exercício		

Fonte: elaborada pela autora.

Seguindo essa mesma linha, é preciso realizar os lançamentos de encerramento de todas as contas de resultado. Observe os registros contábeis e os razonetes.

Quadro 3.19 | Lançamento Contábil da ARE

1	D/C	CONTA	VALOR
	D	Receita de Vendas	250.000,00
	C	ARE	250.000,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
2	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	40.000,00
	C	Impostos c/ Vendas	40.000,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
3	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	110.000,00
	C	CMV	110.000,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
4	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	15.500,00
	C	Despesas de Salários	15.500,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
5	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	15.500,00
	C	Desp. Água, Luz e Telefone	15.500,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
6	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	3.000,00
	C	Despesas com Juros	3.000,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
7	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	5.600,00
	C	Desp. Depreciação	5.600,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			
8	D/C	CONTA	VALOR
	D	Receitas com Juros	6.700,00
	C	ARE	6.700,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			

9	D/C	CONTA	VALOR
	D	ARE	21.100,00
	C	Prov. IR e CS	21.100,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			

Fonte: elaborada pela autora.

Figura 3.16 | Razonetes da empresa XYZ em 31/12/2016

Receitas de Vendas		Impostos s/ Vendas	
250.000,00	250.000,00	40.000,00	40.000,00
CMV		Desp. Salários	
110.000,00	110.000,00	15.500,00	15.500,00
Desp. Água, Luz e Telefone		Desp. com Juros	
3.000,00	3.000,00	13.500,00	13.500,00
Desp. Depreciação		Receitas com Juros	
5.600,00	5.600,00	6.700,00	6.700,00
Provisão p/ IR e CS		ARE	
21.100,00	21.100,00	40.000,00	250.000,00
		110.000,00	6.700,00
		15.500,00	
		3.000,00	
		13.500,00	
		5.600,00	
		21.100,00	

Fonte: elaborada pela autora.

4º Passo: Apurar o resultado e encerrar a conta ARE. Importante destacar que a conta ARE é uma conta transitória, ela serve apenas para apurar o resultado do período, após a apuração, esta conta também deverá ser zerada e o seu saldo transferido para o patrimônio líquido no Balanço Patrimonial.

Figura 3.17 | Razonete da conta ARE

ARE	
40.000,00	250.000,00
110.000,00	6.700,00
15.500,00	
3.000,00	
13.500,00	
5.600,00	
21.100,00	

Fonte: elaborada pela autora.

Quando verificamos a conta ARE, vemos que ela possui valores a débito de R\$ 208.700,00 e valores a crédito que totalizam R\$ 256.700,00, apuramos o saldo e encontramos um valor final de R\$ 48.000,00.



Assimile

Quando se trata da conta ARE, temos a seguinte regra, todos os valores relacionados às despesas e aos custos permanecem a débito e todos os valores relacionados às receitas permanecem a crédito no razonete da conta ARE.

Portanto se as receitas (valores a crédito) estão maiores que as despesas e os custos (valores a débito), concluímos que a empresa apresentou um resultado favorável (lucro).

Quadro 3.20 | Lançamento Contábil da ARE

	D/C	CONTA	VALOR
10	D	ARE	48.000,00
	C	Reserva de Lucro	48.000,00
Histórico: Apuração do resultado do exercício			

Fonte: elaborada pela autora.



Exemplificando

Se a empresa tivesse apurado um prejuízo, o lançamento contábil ficaria da seguinte forma:

D – Prejuízos Acumulados (conta redutora do PL)

C – ARE



Analise a figura sobre apuração de resultado.

Disponível em: <<http://blog.maxieduca.com.br/wp-content/uploads/2016/02/03-ARE.png>>. Acesso em: 5 mar. 2018.

5º Passo: Transferência do saldo para o patrimônio líquido, na conta Reserva de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

No nosso exemplo, a empresa obteve um lucro, portanto, a transferência do saldo irá para a conta Reservas de Lucros.

Figura 3.18 | Razonete da conta ARE e Reserva de Lucros

ARE		Reserva de Lucros		
2	40.000,00	250.000,00	8.900,00	SL
3	110.000,00	6.700,00	48.000,00	10
4	15.500,00			
5	3.000,00			
6	13.500,00			
7	5.600,00			
9	21.100,00			
	208.700,00	256.700,00		
10	48.000,00	48.000,00	208.700,00	56.900,00

Fonte: elaborada pela autora.

Perceba que toda a apuração de resultado foi realizada, todas as contas de resultado foram zeradas, portanto, não levarão seus saldos para o exercício seguinte, diferente das contas patrimoniais, que carregam seus saldos finais na data de 31/12 para 01/01, tornando-se saldos iniciais.

No nosso exemplo, a conta Reservas de Lucros já tinha um saldo inicial de R\$ 8.900,00 e com a transferência do novo valor de R\$ 48.000,00, totalizou R\$ 56.900,00

Importante comentar que essa forma de apuração está simplificada, quando a empresa apura um resultado positivo (lucro), nem todo o resultado é transferido para uma mesma conta (reservas de lucros), existem outras formas de distribuir o lucro, inclusive na forma de

dividendos ou participação, mas esse assunto será trabalhado em outra disciplina.

A partir desse momento, podemos elaborar o novo Balancete de verificação e o Balanço Patrimonial. Veja:

Quadro 3.21 | Balancete de Verificação após o encerramento das contas de resultado

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Bancos	2.000,00	
Clientes	20.000,00	
Estoques de Mercadorias	32.000,00	
Impostos a Recuperar	12.500,00	
Despesas Antecipadas	3.000,00	
Imóvel	200.000,00	
Veículo	25.000,00	
Depreciação Acumulada		18.700,00
Fornecedores		27.800,00
Salários a Pagar		12.000,00
Impostos a Recolher		19.000,00
Empréstimos e Financiamentos - Longo Prazo		35.000,00
Capital Social		125.100,00
Reservas		56.900,00
Receitas de Vendas		-
Impostos sobre as vendas	-	
Custo da Mercadoria Vendida - CMV	-	
Despesas com Salários	-	
Despesas com água, luz e telefone	-	
Despesas com juros	-	
Despesas com depreciação	-	
Receita com juros		-
Provisão para imposto de renda e contribuição social	-	
TOTAL	294.500,00	294.500,00

Fonte: elaborado pela autora.

Observe que as contas de resultado foram zeradas, e a conta Reservas teve seu saldo modificado.

Após a atualização do Balancete de Verificação, vamos apresentar o Balanço Patrimonial.

Quadro 3.22 | Balanço Patrimonial da empresa XYZ em 31/12/2016

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante	69.500,00	Passivo Circulante	58.800,00
Banco	2.000,00	Fornecedores	27800,00
Clientes	20.000,00	Salários a Pagar	12.000,00
Estoque de mercadorias	32.000,00	Impostos a Recolher	19.000,00
Impostos a Recuperar	12.500,00		
Despesas Antecipadas	3.000,00		
Ativo não Circulante	206.300,00	Passivo não Circulante	35.000,00
Imobilizado	206.300,00	Empréstimos e Financiamentos	35.000,00
Imóvel	200.000,00	Patrimônio Líquido	182.000,00
Veículos	25.000,00	Capital Social	125.100,00
(-) Depreciação Acumulada	18.700,00	Reservas de Lucros	56.900,00
TOTAL	275.800,00	TOTAL DO PASSIVO	275.800,00

Fonte: elaborado pela autora.



Refleta

Você sabe por qual motivo o Balanço Patrimonial deve ser elaborado após o encerramento do exercício?

No início desta seção, comentamos sobre a semelhança e a diferença da demonstração de resultado e da apuração do resultado, a principal semelhança é a utilização das contas de resultado na demonstração e na apuração, portanto, os saldos finais da demonstração e da apuração devem ser iguais.

Vamos confirmar esta teoria, apresentando a demonstração de resultado.

Quadro 3.23 | Demonstração de Resultado da empresa XYZ em 31/12/2016

DRE - Empresa XYZ em 31/12/2016	R\$
Receita Bruta de Vendas e Serviços	250.000,00
Vendas de Mercadorias	250.000,00
(-) Dedução da Receita	- 40.000,00
Impostos sobre as vendas	- 40.000,00
(=) Receita Líquida	210.000,00

(-) Custos	- 110.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	- 110.000,00
(=) Lucro Bruto	100.000,00
(-) Despesas Operacionais	- 30.900,00
(-) Despesas Administrativas	- 24.100,00
(-/+) Resultado Financeiro	- 6.800,00
(-) Despesas Financeiras	- 13.500,00
(+) Receitas Financeiras	6.700,00
(=) Resultado antes do imposto de renda e contribuição social	69.100,00
(-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social	- 21.100,00
(=) Resultado Líquido do Exercício	48.000,00

Fonte: elaborado pela autora.



Assimile

O processo contábil consiste em: 1) registrar os fatos contábeis; 2) elaborar os razonetes; 3) elaborar o balancete, 4) elaborar a demonstração de resultado, 5) apurar o resultado (no final do exercício) e 6) elaborar o novo balancete e 7) elaborar o balanço patrimonial.

Sem medo de errar

O sr. Mauro ensinará Luciana a encerrar as contas de resultado, pois o encerramento acontece no último dia do exercício social. Como já foi realizado o registro dos fatos contábeis, a elaboração dos razonetes e balancete, o próximo será realizar o encerramento das contas, elaborar o novo balancete, a demonstração de resultado e, por último, o balanço patrimonial.

Vamos partir do Balancete de Verificação, e, então, identificar as contas de resultado (que estarão na cor vermelha).

Quadro 3.24 | Balancete de Verificação da empresa Biju Bella em 31/12/2016

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixa	3.119,00	
Computador	1.500,00	
Móveis	3.000,00	

Capital Social		5.000,00
Despesas Antecipadas	1.100,00	
Seguros a Pagar		1.200,00
Despesas com Aluguel	600,00	
Aluguel a Pagar		600,00
Estoque de mercadorias	1.650,00	
Fornecedor		4.490,00
Despesa com Limpeza	500,00	
Contas a Pagar		4.414,00
CMV	4.250,00	
Banco	4.540,00	
Clientes	6.070,00	
Receita de Vendas		11.664,00
Despesas de Publ e Propaganda	1.500,00	
Despesas com Eventos	1.500,00	
Despesas com Brindes	630,00	
Juros Passivos a Vencer	2.750,00	
Despesas Bancárias	500,00	
Empréstimos a pagar		8.500,00
Aplicação Financeira	2.000,00	
Despesas com Juros	275,00	
Despesas com Água	65,00	
Despesas com Energia Elétrica	130,00	
Despesas com Internet	89,00	
Despesas com Seguros	100,00	
TOTAL	35.868,00	35.868,00

Fonte: elaborado pela autora.

Depois de identificado as contas de resultado, voltamos para os razonetes e utilizaremos apenas o encerramento dessas contas, com a contrapartida da conta ARE.

Figura 3.19 | Razonetes da empresa Biju Bella em 31/12/2016

Despesas com Aluguel		Despesa com Limpeza	
600,00	600,00	500,00	500,00

Reservas de Lucro	
	1.525,00

Despesas com Aluguel	
600,00	600,00

Despesa com Limpeza	
500,00	500,00

CMV	
1.500,00	
250,00	
1.510,00	
1.040,00	
4.300,00	4.300,00

Receitas de Vendas	
	3.500,00
	664,00
	4.700,00
	2.800,00
11.664,00	11.664,00

Desp. de Publ. e Propaganda	
1.500,00	1.500,00

Despesas com Eventos	
1.500,00	1.500,00

Despesas com Brindes	
630,00	630,00

Desp. Bancárias	
500,00	500,00

Despesas com Juros	
25,00	
250,00	
275,00	275,00

Despesas com Água	
65,00	65,00

Despesas Energia Elétrica	
130,00	130,00

Despesas Internet	
89,00	89,00

Despesas com Seguros	
100,00	100,00

ARE	
600,00	11.664,00
500,00	
4.300,00	
1.500,00	
1.500,00	
630,00	
500,00	

		275,00	
		65,00	
		130,00	
		89,00	
		100,00	
		10.189,00	11.664,00
		1.475,00	1.475,00

Quadro 3.25 | Novo Balancete de Verificação da empresa Biju Bella em 31/12/2016

Contas	Saldo Devedor	Saldo Credor
Caixa	3.119,00	
Computador	1.500,00	
Móveis	3.000,00	
Capital Social		5.000,00
Despesas Antecipadas	1.100,00	
Seguros a Pagar		1.200,00
Despesas com aluguel	-	
Aluguel a Pagar		600,00
Estoque de Mercadorias	1.650,00	
Fornecedor		4.490,00
Despesa com Limpeza	-	
Contas a Pagar		4.414,00
CMV	-	
Banco	4.540,00	
Clientes	6.070,00	
Receita de Vendas		-
Despesas de Publ e Propaganda	-	
Despesas com Eventos	-	
Despesas com Brindes	-	
Juros Passivos a Vencer	2.750,00	
Despesas Bancárias	-	
Empréstimos a pagar		8.500,00
Aplicação Financeira	2.000,00	
Despesas com juros	-	
Despesas com Águas	-	

Despesas com Energia Elétrica	-	
Despesas com Internet	-	
Despesas com Seguros	-	
Reservas de Lucro		1.525,00
TOTAL	25.729,00	25.729,00

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.26 | DRE da empresa Biju Bella em 31/12/2016

DRE - Empresa XYZ em 31/12/2016	R\$
Receita Bruta de Vendas e Serviços	11.664,00
Vendas de Mercadorias	11.664,00
(-) Custos	- 4.250,00
Custos das Mercadorias Vendidas (CMV)	- 4.250,00
(=) Lucro Bruto	7.414,00
(-) Despesas Operacionais	- 5.889,00
(-) Despesas Administrativas	- 1.484,00
(-) Despesas com Vendas	- 3.630,00
(-/+) Resultado Financeiro	- 775,00
(-) Despesas Financeiras	- 775,00
(=) Resultado Líquido do Exército	1.525,00

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.27 | Balanço Patrimonial da empresa Biju Bella em 31/12/2016

ATIVO		PASSIVO	
	18.479,00	Passivo Circulante	16.454,00
Ativo Circulante	3.119,00	Fornecedores	4.490,00
Caixa	4.540,00	Seguros a Pagar	1.200,00
Banco	2.000,00	Aluguel a Pagar	600,00
Aplicação Financeira	6.070,00	Contas a Pagar	4.414,00
Clientes	1.650,00	Juros Passivos a	2.750,00
Estoques de Mercadorias	1.100,00	Vencer	
Despesas Antecipadas		Empréstimos a	8.500,00
		Pagar	
Ativo não Circulante	4.500,00		
Imobilizado	4.500,00	Patrimônio Líquido	6.525,00
Computador	1.500,00	Capital Social	5.000,00
Móveis	3.000,00	Reservas de Lucros	1.525,00

TOTAL	275.800,00	TOTAL DO PASSIVO	275.800,00
-------	------------	------------------	------------

Fonte: elaborado pela autora.

Obs.: Para esta tarefa não foram exigidas o cálculo dos impostos sobre as vendas, o imposto sobre a renda e contribuição social, o rendimento de aplicação financeira e o cálculo da depreciação acumulada, esses assuntos serão vistos em outra disciplina.

Avançando na prática

Apuração do resultado da empresa comercial de calçados

Descrição da situação-problema

Maurício é proprietário de uma empresa de calçados, e no dia 02/01/2017, queria saber o resultado da empresa referente ao ano de 2016, como seu contador estava de férias, Maurício resolveu calcular por conta própria o resultado, já que era administrador e lembrava das aulas de contabilidade. Veja a apuração realizada por Maurício.

Quadro 3.28 | ARE da empresa comercial de calçados em 31/12/2016

ARE			
CMV	130.000,00	300.000,00	Receita de Vendas
Despesas Salários	42.000,00	15.300,00	Receitas Financeira
Comissões	15.300,00	2.700,00	Outras Receitas
Despesas de Publicidade	22.500,00	25.000,00	Impostos s/ vender
Despesas de materiais	1.500,00		
Despesas de Depreciação	22.800,00		
Despesas Antecipadas	1.500,00		
Despesas Financeiras	5.500,00		
Estoque de Mercadorias	34.900,00		
	276.000,00	342.900,00	
		66.900,00	

Fonte: elaborado pela autora.

Quando o contador do Maurício voltou de férias, apurou o resultado e informou para Maurício o valor de R\$ 53.300,00. O que Maurício considerou na sua apuração que o levou a ter um resultado diferente do seu contador?

Agora é com você, analise a Apuração de Maurício e identifique os erros.

Resolução da situação-problema

Maurício considerou alguns valores incorretamente.

A crédito da ARE, que se refere às receitas, considerou indevidamente a conta de impostos sobre vendas, que deveria estar a débito na ARE.

A débito da ARE, que se refere às despesas e custos, considerou duas contas patrimoniais: Despesas Antecipadas e Estoques de Mercadorias.

Veja, como ficou a nova ARE da empresa de calçados.

Quadro 3.29 | ARE da empresa comercial de calçados em 31/12/2016

ARE			
Impostos s/ Vendas	25.000,00	300.000,00	Receita de Vendas
CMV	130.000,00	15.200,00	Receita Financeira
Despesas Salários	42.000,00	2.700,00	Outras Receitas
Comissões	15.300,00		
Despesas de Publicidade	22.500,00		
Despesas de Materiais	1.500,00		
Despesas de Depreciação	22.800,00		
Despesas Financeiras	5.500,00		
	264.600,00	317.900,00	
		53.300,00	

Fonte: elaborado pela autora.

Faça valer a pena

1. A apuração do resultado do exercício ocorre normalmente uma vez por ano, no último dia do exercício social e serve para apurar o resultado econômico da empresa (lucro ou prejuízo).

Determinada empresa apresentou a seguinte relação de contas:

Quadro 3.30 | Relação de Contas

Relação de Contas	R\$
Caixas	10.000,00
Receita de Vendas	500.000,00

Despesas Administrativas	78.000,00
Fornecedores	150.000,00
Duplicatas a Receber	120.000,00
Salários e Encargos a Pg	83.200,00
Receita Financeira	43.000,00
CMV	345.000,00
Estoques de Mercadorias	150.000,00
Despesas Financeiras	37800,00
Impostos sobre as Vendas	69.000,00
Imóveis	350.000,00
Empréstimos	145.000,00
Veículos	30.000,00
Depreciação Acumulada	50.000,00
Capital Social	218.600,00

Fonte: elaborado pela autora.

Diante do contexto apresentado, analise as afirmativas a seguir:

- I. O valor do resultado da empresa é R\$ 13.200,00 positivo.
- II. O ativo da empresa equivale a R\$ 610.000,00.
- III. O passivo da empresa corresponde a R\$ 233.200,00.
- IV. O patrimônio líquido da empresa é R\$ 218.600,00.
- V. As despesas e custos correspondem a R\$ 460.800,00.

De acordo com a relação de contas apresentadas, assinale a alternativa correta.

- a) Apenas as afirmativas I e II estão corretas.
- b) Apenas as afirmativas II e III estão corretas.
- c) Apenas as afirmativas III e IV estão corretas.
- d) Apenas as afirmativas I, II e V estão corretas.
- e) Apenas as afirmativas III, IV e V estão corretas.

2. A apuração do resultado do exercício utiliza as mesmas contas da demonstração do resultado, elas utilizam as contas de receitas, custos e despesas do período e apuram o seu resultado (lucro ou prejuízo), porém, existem algumas diferenças entre elas.

Com base no contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. A apuração do resultado do exercício é obrigatória por lei e sua operação consiste em encerrar as contas de resultado.

PORQUE

II. As contas de resultado não carregam saldos para o exercício seguinte, assim como o Balanço Patrimonial, todas as contas contábeis (patrimoniais e de resultado) iniciam com saldo zero.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

3. No momento da apuração do resultado do exercício, o valor encontrado (lucro ou prejuízo) é transferido para o patrimônio líquido, porém tanto o encerramento das contas, como a transferência do resultado são realizadas através de lançamentos contábeis.

Analise o caso a seguir:

Uma determinada empresa apresentou prejuízo de R\$ 60.000,00 no ano de 2016, e agora precisa transferir o resultado para o patrimônio líquido.

Assinale a alternativa que demonstra o lançamento correto da transferência do resultado para o patrimônio líquido.

- a) D – ARE/ C- Reservas de Lucros.
- b) D – Prejuízos Acumulados / C – ARE.
- c) D – Reservas de Lucros / C – Prejuízos Acumulados.
- d) D – Prejuízos Acumulados / C – Reservas de Lucros.
- e) D – ARE / C- Prejuízos Acumulados.

Seção 3.3

Avaliação do estoque

Diálogo aberto

Olá, aluno, finalmente chegamos na seção 3, e agora você aprenderá sobre um assunto muito importante, que é o controle de estoques, você imagina o quanto é relevante ter um controle efetivo de estoque dentro de uma empresa? Pois é através desse controle, que as empresas conseguem visualizar as mercadorias que estão nos estoques, a data da compra, as vendas realizadas e também conseguem determinar o valor dos custos das mercadorias vendidas. Sendo assim, iremos conhecer a situação problema dessa seção a seguir.

Luciana resolveu abrir uma microempresa de bijuterias, após a experiência positiva de revender bijuterias fabricada pela sua amiga Vera, dessa forma, procurou um contador, o sr. Mauro, que auxiliou Luciana a compreender todo o processo contábil.

Luciana está feliz com o resultado financeiro e econômico de sua empresa e principalmente com o conhecimento adquirido por meio do sr. Mauro, seu contador. Agora Luciana já conhece como funciona o registro das atividades e já consegue entender os demonstrativos contábeis.

Mas Luciana quer mais, ela sentiu necessidade de um controle efetivo do seu estoque, ela quer saber exatamente como funciona um controle de estoque. Será que existem diversas formas para controlar o estoque?

Novamente Luciana pediu para o sr. Mauro esclarecer suas dúvidas. E agora, você ajudará o sr. Mauro explicar e demonstrar o processo de controle de estoque.

Veja os fatos que ocorreram na empresa no mês de dezembro de 2016 relacionados às compras e vendas de mercadorias e em seguida elabore as fichas de controle de estoques nos três métodos: FIFO, LIFO e Média Ponderada

Quadro 3.31 | Fatos contábeis da empresa Biju Bella

Fatos com mercadorias ocorridos na empresa: Biju Bella no mês de dezembro de 2016.		
Data	Fato nº	Histórico
02.12.2016	4	Compra de mercadorias do Fornecedor "Só miçangas", empresa da sua amiga Vera, no valor de R\$ 1.500,00), a ser recebido da seguintes forma: 50% á vista conforme transferência na conta-corrente e 50% a prazo com vencimento em 05/01/2017.
04.12.2016	6	Venda de mercadorias para o Cliente Biju Finas, no valor de R\$ 3.500,00 (adquirido por R\$ 1.500,00), a ser recebido da seguintes forma: 50% á vista conforme transferência na conta-corrente e 50% a prazo com vencimento em 05/01/2017.
06.12.2016	8	Compra de mercadorias do Fornecedor "Charme Bijú" no valor de R\$1.800,00, a prazo com vencimento em 31/12/2016 e 31/01/2017.
08.12.2016	9	Venda de Mercadorias para as seguintes clientes: Ana no valor de R\$ 200,00, Juliana no valor de R\$ 210,00, Rute no valor de R\$ 155,00, Daniela no valor de R\$ 99,00, todas elas pagaram o valor em dinheiro (essas mercadorias custaram para a empresa R\$ 250,00).
12.12.2016	12	Devido ao sucesso do evento, a "Biju Bella" fechou uma venda para um cliente potencial "Divina Mulher", no valor de R\$ 4.700,00 (adquirido por R\$ 1.510,00), a ser recebido da seguinte forma: 40% no ato em dinheiro e 60% em duas parcelas para dia 10/01/2017 e 10/02/2017.
18.12.2016	15	Compra de mercadorias do Fornecedor "Santo Biju" no valor de R\$2.100,00, a ser pago 10% á vista conforme transferência em conta corrente e 40% no dia 15/01/2017 e 50% no dia 15/02/2017.
20.12.2016	16	Vendas de mercadorias a diversas clientes devidos a época do natal, no total de R\$ 2.800,00 (adquirido por 1.040,00), desde valor R\$ 1.300,00 for recebido em dinheiro e R\$ 1.500,00 será recebido em 20/01/2017.
Data	Fato nº	Histórico
02.12.2016	4	Compra de mercadoria do Fornecedor "Só Miçangas", empresa da sua amiga Vera, no valor de R\$ 2.000,00, sendo pago 20% em dinheiro e o restante a prazo com vencimento em 20/12/2016 e 20/01/2017.
04.12.2016	6	Venda de mercadorias para o cliente Biju Finas, no valor de R\$ 3.500,00 (adquirido por R\$ 1.500,00), a ser recebido da seguinte forma: 50% á vista conforme transferência na conta-corrente e 50% a prazo com vencimento em 05/01/2017.

06.12.2016	8	Compra de mercadorias do Fornecedor "Charme Bijou" no valor de R\$ 1.800,00, a prazo com vencimento em 31/12/2016 e 31/01/2017.
08.12.2016	9	Venda de Mercadorias para as seguintes clientes: Ana no valor de R\$ 200,00, Juliana no valor de R\$ 210,00, Rute no valor de R\$ 155,00, Daniela no valor de R\$ 99,00, todas elas pegaram o valor em dinheiro (essas mercadorias custaram para a empresa R\$ 250,00).
12.12.2016	12	Devido ao sucesso do evento, a "Biju Bella" fechou uma cliente em potencial "Divina Mulher", no valor de R\$ 4.700,00 (adquirido por R\$ 1.510,00), a ser recebido da seguinte forma: 40% no ato em dinheiro e 60% em duas parcelas para dia 10/01/2017 e 10/02/2017.
18.12.2016	15	Compra de mercadorias do Fornecedor "Santo Bijou" no valor de R\$ 2.100,00, a ser pago 10% a vista conforme transferência em conta corrente e 40% no dia 15/01/2017 e 50% no dia 15/02/2017.
20.12.2016	16	Vendas de mercadorias e diversas clientes devido a época do natal, no total de R\$ 2.800,00 (adquirido por 1.040,00), deste valor R\$ 1.300,00 foi recebido em dinheiro e R\$ 1.500,00 será recebido em 20/01/2017.

Fonte: elaborado pela autora.

Não pode faltar

O controle das mercadorias ou produtos estocados é fundamental para a análise financeira e econômica das entidades. Existem duas formas de realizar esse controle: sistema de inventário periódico e sistema de inventário permanente.

O sistema de inventário periódico é realizado apenas uma vez no ano, no encerramento do exercício e se dá através do levantamento físico dos itens estocados, esse método é bem simples e não custa muito para a empresa, porém não é possível realizar análises do estoque durante o período, pois a informação referente às mercadorias ou produtos só acontece uma única vez.

Para aplicar esse método, é necessário utilizar a fórmula do CMV – Custo das Mercadorias Vendidas. Veja a seguir:

Figura 3.20 | Cálculo do CMV

$$CMV = EI + CL - EF$$

Fonte: elaborada pela autora.

Em que:

EI = Estoque Inicial

CL = Compras Líquidas

EF = Estoque Final

As compras líquidas são obtidas através da seguinte fórmula:

Figura 3.21 | Compras Líquida

$$CL = C + IPI - IMP + FR + SEG - DED$$

Fonte: elaborada pela autora.

Em que:

C = Compras

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IMP = Impostos (ICMS + PIS e Cofins não cumulativos)

FR = Frete

SEG = Seguros

DED = Deduções de Compras (Devoluções, Abatimentos e Descontos Obtidos)

Vamos verificar essa fórmula através de um exemplo:

A empresa Toy Story apresentou os seguintes dados durante determinado período.

Quadro 3.32 | Dados da empresa Toy Story

Estoque inicial de Mercadorias	150.000,00
Estoque Final de Mercadorias	98.700,00
Seguros	4.500,00
Fretes	9.100,00
Impostos	26.700,00
Devoluções de Compras	16.300,00
Descontos Obtidos	6.100,00
IPI	8.500,00
Compras de mercadorias	385.000,00

Fonte: elaborado pela autora.

Para calcular o custo das mercadorias vendidas, basta aplicar a fórmula:

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$CMV = 150.000,00 + (385.000,00 + 8.500,00 - 26.700,00 + 9.100,00 + 4.500,00 - 16.300,00 - 6.100,00) - 98.700,00$$

$$CMV = 150.000,00 + 358.000,00 - 98.700,00$$

$$CMV = 409.300,00$$



Assimile

A empresa comercial é contribuinte do ICMS, mas não é contribuinte do IPI, e se optar por o Lucro Real, deverá recolher o PIS e Cofins não cumulativos.

Obs.: Veremos com mais detalhes sobre PIS e Cofins cumulativos e não cumulativos na próxima unidade.

O sistema de inventário permanente demonstra toda a movimentação do estoque por meio de tabelas ou fichas de estoques, comumente realizada por meio de sistemas de informações contábeis. Essas tabelas são atualizadas a cada compra, venda e devoluções.

Padoveze (2006, p. 210) afirma que: "É denominado inventário permanente um sistema de controle de estoque que apura o saldo em valor das movimentações do item imediatamente após as suas transações. Isso significa que permanentemente temos o valor final dos itens em estoque na ficha de controle de estoques".

O sistema de inventário permanente apresenta três opções de controle: PEPS ou FIFO; UEPS ou LIFO e Média Ponderada Móvel.

Que tal conhecermos cada um desses métodos?

PEPS ou FIFO

Esse método utiliza o seguinte critério: primeira mercadoria que entra é a primeira que sai, por isso a sigla PEPS, em inglês é utilizada a sigla FIFO (First in, First out). Nesse método, o estoque

final sempre é avaliado pelos valores de aquisição mais recentes, pois as primeiras mercadorias compradas serão as primeiras a serem vendidas, ficando no estoque os valores mais recentes, já o CMV é avaliado pelos valores mais antigos, pois são as mercadorias mais antigas que saem primeiramente do estoque.

Vamos verificar um exemplo de movimentação de estoque da empresa Tic Tac no mês de janeiro de 2017.

Quadro 3.33 | Movimentação do estoque da empresa Tic Tac

01/01/2017	Estoque Inicial de 50 unidades de mercadorias pelo custo unitário de R\$ 9,00
02/01/2017	Compra de 100 unidades de mercadorias pelo custo unitário de R\$ 10,00
05/01/2017	Compra de 100 unidades de mercadorias pelo custo unitário de R\$ 10,30
08/01/2017	Venda de 80 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$ 12,00
15/01/2017	Compra de 50 unidades de mercadorias pelo custo unitário de R\$10,50
16/01/2017	Devolução de 10 unidades de mercadorias adquiridas em 15 de janeiro.
20/01/2017	Venda de 70 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$ 12,20
25/01/2017	Venda de 50 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$12,30
26/01/2017	Devolução de 10 unidades de mercadorias vendidas em 25 de janeiro

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.34 | Sistema de Inventário Permanente (PEPS)

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO	
		Qtd	Uni- dade	Total	Qtd	Uni- dade	Total	Qtd	Unidade
01/jan	Saldo Inicial	100	10,00	1.000,00				50	9,00
02/jan	Compra							<u>100</u> 150	10,00
05/jan	Compra	100	10,30	1.030,00				50 <u>100</u> <u>100</u> 250	9,00 10,00 10,30

08/jan	Venda				50 30 80	9,00 10,00	450 <u>300</u> 750	70 <u>100</u> 170	10,00 10,30
15/jan	Compra	50	10,50	525,00				70 100 <u>50</u> 220	10,00 10,30 10,50
16/jan	Devolução de Compras	-10	-10,50	-105,00				70 100 <u>40</u> 210	10,00 10,30 10,50
20/jan	Venda				70	10,00	700	100 40 140	10,30 10,50
25/jan	Venda				50	10,30	515	50 <u>40</u> 90	10,30 10,50
26/jan	Devolução de Vendas				-10	-10,30	-103	60 40 100	10,30 10,50
	TOTAL	240		2.400,00	190		1.862,00	100	

Fonte: elaborado pela autora.

Observações:

- Na coluna da entrada são registradas todas as aquisições de mercadorias.
- Na coluna da saída são registradas todas as vendas de mercadorias, porém não utilizamos os valores das vendas, pois o objetivo da ficha de estoque é apurar o saldo dos estoques e o custo da mercadoria vendida, e não as receitas. É nessa coluna que utilizamos um dos métodos (PEPS, UEPS ou Média Ponderada).
- Quando houver devoluções de compras, o valor aparece negativo na coluna da entrada.
- Quando houver devoluções de vendas, o valor aparece negativo na coluna da saída.
- Para realizar a conferência dos valores é necessário inserir na última linha da ficha de estoque a nomenclatura Total. Basta somar o saldo inicial + valores na coluna da entrada – valores na coluna da saída, veja: a empresa tinha um saldo inicial de 50 unidades, adquiriu 240 unidades e vendeu 190 unidades, ficando com um saldo de 100 unidades. O

mesmo se repete com os valores totais, a empresa tinha um estoque total de R\$ 450,00, adquiriu R\$ 2.450,00 e vendeu R\$ 1.862,00, ficando com um saldo total de R\$ 1.038,00.

- O valor do CMV corresponde ao valor total na coluna da saída, que neste caso é R\$ 1.862,00.

UEPS ou LIFO

Esse método utiliza o seguinte critério: última mercadoria que entra é a primeira que sai, por isso a sigla UEPS, em inglês é utilizada a sigla LIFO (Last in, First out). Nesse método, o estoque final sempre é avaliado pelos valores de aquisição mais antigas, pois as últimas mercadorias compradas serão as primeiras a serem vendidas, ficando no estoque os valores mais antigos, já o CMV é avaliado pelos valores mais recentes, pois são as mercadorias mais recentes que saem primeiramente do estoque.

Esse método não é permitido pela legislação brasileira, pois sendo o custo reconhecido pelos valores mais recentes de compras, seus valores ficam maiores e conseqüentemente o lucro fica menor, ocasionando um pagamento menor de impostos sobre o lucro.

Vamos verificar os fatos ocorridos na empresa Tic Tac, através do método UEPS.

Quadro 3.35 | Sistema de Inventário Permanente (UEPS)

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO	
		Qtd	Unidade	Total	Qtd	Unidade	Total	Qtd	Unidade
01/jan	Saldo Inicial	100	10,00	1.000,00				50	9,00
02/jan	Compra							<u>100</u> 150	10,00
05/jan	Compra	100	10,30	1.030,00				50 100 <u>100</u> 250	9,00 10,00 10,30
08/jan	Venda				80	10,30	824,00	50 100 20 170	9,00 10,00 10,30

15/jan	Compra	50	10,50	525,00				50 100 20 50 220	9,00 10,00 10,30 10,50
16/jan	Devolução de Compras	-10	-10,50	-105,00				50 100 20 50 220	9,00 10,00 10,30 10,50
20/jan	Venda				40 20 10 70	10,50 10,30 10,00	420 206 100 726	50 90 140	9,00 10,00
25/jan	Venda				50	10,00	500	50 40 90	9,00 10,00
26/jan	Devolução de Vendas				-10	-10,00	-100	50 50 100	19,00 10,00
	TOTAL	240		2.450,00	190		1.950,00	100	

Fonte: elaborado pela autora.

Custo Médio Ponderado Móvel

Este método demonstra os valores dos estoques pela média dos custos de aquisição de mercadorias, a cada nova aquisição, os valores serão atualizados. Este método favorece a análise da rentabilidade, pois as receitas também são analisadas pela média, outro fator importante refere-se a simplicidade e praticidade no controle dos estoques por esse método, e, principalmente, por este método, temos sempre a média entre os valores mais antigos e mais recentes.

Veremos, a seguir, os fatos da empresa Tic Tac nesse método de custo médio ponderável móvel.

Quadro 3.36 | Sistema de Inventário Permanente – Custo Médio Ponderado Móvel

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO	
		Qty	Unidade	Total	Qty	Unidade	Total	Qty	Unidade
01/jan	Saldo Inicial							50	9,00
02/jan	Compra	100	10,00	1.000,00				150	9,67
05/jan	Compra	100	10,30	1.030,00				250	9,92
08/jan	Venda				80	9,92	793,60	170	9,92

15/jan	Venda	50	10,50	525,00				220	10,05
15/jan	Devolução de Compra	-10	-10,50	-105,00				210	10,03
20/jan	Venda				70	10,03	702,10	140	10,03
25/jan	Venda				50	10,03	501,00	90	10,03
26/jan	Devolução de Vendas				-10	-10,03	-100,30	100	10,03
	TOTAL	240		2.450,00	190		1.896,90	100	

Fonte: elaborado pela autora.

Observações:

- Neste método, o saldo é apurado numa única linha.
- No dia 02/01 foi realizada uma compra de 100 unidades, porém a empresa já tinha 50 unidades, totalizando 150 unidades, o valor total era de R\$ 450,00, somando com R\$ 1.000,00 da aquisição, totalizando R\$ 1.450,00 Para encontrar o valor unitário, é necessário realizar a seguinte equação: **Valor total dividido pela Quantidade**. Neste caso: R\$ 1.450,00: 150 unidades = Custo médio de R\$ 9,67.



Pesquise mais

Saiba mais sobre o método de custo médio ponderado, acesse o vídeo a seguir e veja um exemplo de controle de estoque.

Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=QjbVPRiiyM>>. Acesso em: 4 mar. 2018.

Agora que já conhecemos os três métodos de controle de estoque de inventário permanente, vamos visualizar a diferença entre seus resultados.

Primeiramente, precisamos calcular o valor das receitas, e, agora sim, utilizaremos os valores das vendas das mercadorias.

Quadro 3.37 | Informações sobre a Receita de Vendas

08/jan	Venda de 80 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$ 12,00
20/jan	Venda de 70 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$ 12,20
25/jan	Venda de 50 unidades de mercadorias pelo valor unitário de R\$ 12,30

Fonte: elaborado pela autora.

Temos os seguintes valores:

08/01: R\$ 960,00.

20/01: R\$ 854,00.

25/01: R\$ 615,00.

Total: R\$ 2.429,00.

É importante lembrar que também houve devoluções de 10 unidades da venda realizada no dia 25/01, o valor unitário da venda foi R\$ 12,30, portanto, temos uma devolução de **R\$ 123,00**.



Assimile

Os valores referentes às vendas de mercadorias não são utilizados na ficha de estoque, eles servem para apurar o valor das receitas, e estão presentes na DRE.

Com esses dados, podemos construir a demonstração de resultado.

Veja a seguir:

Quadro 3.38 | Demonstração de Resultado da empresa Tic Tac

DRE	PEP\$	UEP\$	MÉDIA
Vendas Brutas	2.429,00	2.429,00	2.429,00
(-) Devolução Vendas	-123,00	-123,00	-123,00
(=) Vendas Líquidas	2.306,00	2.306,00	2.306,00
(-) CMV	-1.862,00	-1.950,00	-1.896,90
(=) Lucro Bruto	444,00	356,00	409,10

Fonte: elaborado pela autora.

Perceba que os valores referentes ao CMV do método PEPS é o menor, se comparado aos outros, e conseqüentemente o lucro é o maior, ao contrário do método UEPS, que tem o CMV maior e o lucro menor. O método do custo médio, sempre ficará um valor intermediário, ou seja, se comparado aos outros métodos, tanto o CMV quanto o Lucro está entre o PEPS e o UEPS.

Veja também como ficou o estoque final da empresa.

Quadro 3.39 | Estoque da empresa Tic Tac

	PEP\$	UEP\$	MÉDIA
Estoque Final	1.038,00	950,00	1.003,10

Fonte: elaborado pela autora.

Podemos utilizar o mesmo raciocínio da explicação acima, o PEPS terá o valor maior, porque as mercadorias mais recentes permanecem no estoque, ao contrário do UEPS e o custo médio, que fica entre os dois valores.



Refleta

Qual dos três métodos você acha mais adequado para implementação do controle de estoque?

Um assunto muito importante a respeito dos valores do estoque refere-se à avaliação dos estoques. Na Lei 6.404/76 atualizadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, no seu art. 183 diz que:

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

[...]

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior [...]



De acordo com a legislação é necessário avaliar os estoques utilizando a seguinte regra: custo de aquisição ou valor do mercado, dos dois, o menor.

De acordo com Ribeiro (2011, p. 204): "A finalidade da aplicação dessa regra, custo ou mercado, dos dois, o menor, é permitir a exclusão dos estoques da parcela do custo de aquisição que provavelmente não será recuperada por ocasião da venda do respectivo bem".

E o mesmo autor apresenta uma memória de cálculo para avaliação dos estoques a valor de mercado:

Figura 3.22 | Avaliação dos Estoques a valor de Mercado

Preço de Venda - Impostos - Despesas com Vendas - Margem de Lucro Desejada

Fonte: elaborado pela autora.

Vamos utilizar o exemplo da empresa Magnitude:

Preço de Venda = R\$ 100.000,00

(-) Impostos = (R\$ 25.000,00)

(-) Despesas com Vendas = (R\$ 12.500,00)

(-) Margem de Lucro desejada = R\$ 0,00***

(=) Valor de Mercado = R\$ 62.500,00

*** A margem de lucro é igual a zero, quando a empresa realizará a venda com prejuízo.

Valores registrados no estoque da empresa: R\$ 70.000,00.

Como o valor registrado na conta estoque é superior ao valor de mercado, é necessário fazer um ajuste nesta conta. Como não podemos alterar o valor original da conta estoques, realizaremos um lançamento de provisão no grupo de contas do estoque, reduzindo o seu valor.

O registro se daria da seguinte maneira

D – Despesas com Provisões para redução ao Valor de Mercado
– R\$ 7.500,00 (Despesas com Vendas)

C – Provisão para Redução ao Valor de Mercado – R\$ 7.500,00
(Conta redutora do ativo – estoques)



Exemplificando

No Balanço Patrimonial, a conta estaria representada da seguinte forma.

Quadro 3.40 | Balanço patrimonial - estoques

Balanço Patrimonial	R\$
Ativo	

Estoques	62.500,00
Estoques de Mercadorias	70.000,00
(-) Provisão para redução ao Valor de Mercado	-7.500,00

Fonte: elaborado pela autora.



Pesquise mais

Acesse o "CPC 16 (R1): Estoques" e leia os itens 23 a 33: critérios de valoração de estoques e valor realizável líquido.

Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2017.

Sem medo de errar

Luciana pediu ajuda para o sr. Mauro para entender sobre o controle efetivo dos estoques. O sr. Mauro explicou para Luciana o sistema de inventário permanente, e os três métodos existentes de controle de estoque desse sistema, porém, adiantou para Luciana que ele utilizou o método PEPS para a sua empresa. Como Luciana conheceu os três métodos, terá oportunidade de avaliar qual melhor método para a sua empresa.

Veja:

Quadro 3.41 | Sistema de Inventário Permanente (PEPS)

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
		Qty	Unidade	Total	Qty	Unidade	Total	Qty	Unidade	Total
02/dez	Compra	80	25,00	2.000,00				80	25,00	2.000,00
04/dez	Venda				60	25,00	1.500,00	20	25,00	500,00
06/dez	Compra	60	30,00	1.800,00				20 60 80	25,00 30,00	500,00 1.800,00 2.050,00
08/dez	Venda				10	25,00	250,00	10 60 70	25,00 30,00	250,00 1.800,00 2.050,00

12/dez	Venda				10 42 52	25,00 30,00	250,00 <u>1.260,00</u> 1.510,00	18	30,00	540,00
18/dez	Compra	63	33,33	2.100,00				18 <u>63</u> 81	30,00 33,33	540,00 2.100,00 2.640,00
20/dez	Venda				18 <u>15</u> 33	30,00 33,33	540,00 500,00 1.040,00	48	33,33	1.600,00
	TOTAL	203		5.900,00	155		4.300,00	48		1.600,00

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.42 | Sistema de Inventário Permanente (UEPS)

DATA	HISTÓ- RICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
		Qtd	Uni- dade	Total	Qtd	Uni- dade	Total	Qtd	Unidade	Total
02/dez	Compra	80	25,00	2.000,00				80	25,00	2.000,00
04/dez	Venda				60	25,00	1.500,00	20	25,00	500,00
06/dez	Compra	60	30,00	1.800,00				20 60 80	25,00 30,00	500,00 <u>1.800,00</u> 2.300,00
08/dez	Venda				10	30,00	300,00	20 50 70	25,00 30,00	500,00 <u>1.800,00</u> 2.300,00
12/dez	Venda				50 <u>2</u> 52	30,00 25,00	1.500,00 50,00 1.550,00	18	25,00	450,00
18/dez	Compra	63	33,33	2.100,00				18 63 81	25,00 33,33	450,00 <u>1.000,00</u> 1.450,00
20/dez	Venda				33	33,33	1.099,89	18 30 48	25,00 33,33	4450,00 <u>1.000,00</u> 1.450,00
	TOTAL	203		5.900,00	155		448,89	48		1.450,11

Fonte: elaborado pela autora.

Quadro 3.43 | Sistema de Inventário Permanente – Custo Médio Ponderado Móvel

DATA	HISTÓ- RICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
		Qty	Uni- dade	Total	Qty	Uni- dade	Total	Qty	Unidade	Total
02/dez	Compra	80	25,00	2.000,00				80	25,00	2.000,00
04/dez	Venda				60	25,00	1.500,00	20	25,00	500,00
06/dez	Compra	60	30,00	1.800,00				80	28,75	2.300,00
08/dez	Venda				10	28,75	287,50	70	28,75	2.012,50
12/dez	Venda				52	28,75	1.495,00	18	28,75	517,50
18/dez	Compra	63	33,33	2.100,00				81	32,31	2.617,50
20/dez	Venda				33	32,31	1.066,39	48	32,31	1.551,11
	TOTAL	203		5.900,00	155		4.348,89	48		1.551,11

Fonte: elaborado pela autora.

O método Custo Médio Ponderado é o método mais utilizado pelas empresas, pois ele é intermediário entre o PEPS e o UEPS (que é proibido pela legislação), além de ser o mais utilizado, também é mais simples em relação aos outros, portanto, ele é o recomendado.

Avançando na prática

Apuração do Lucro Bruto.

Descrição da situação-problema

A empresa Ferretti Ltda. apresentou os seguintes dados relacionados ao estoque num determinado mês:

- Estoque inicial = R\$ 20.000,00
- Compra de mercadorias = R\$ 120.000,00
- Estoque final = R\$ 42.000,00
- Vendas de Mercadorias = R\$ 230.000,00
- Impostos sobre compras = R\$ 22.100,00
- Impostos sobre vendas = R\$ 31.200,00
- Fretes e Seguros s/ compras = R\$ 12.000,00
- Devoluções de compras = R\$ 4.500,00
- Devoluções de vendas = R\$ 11.000,00

A empresa apura seu custo por meio do sistema de inventário periódico. O diretor financeiro da empresa solicitou ao contador o lucro bruto deste período. Qual o valor que o contador apresentou para o diretor financeiro referente ao lucro bruto?

Resolução da situação-problema

Como a empresa utiliza o sistema de inventário periódico, é necessário utilizar a fórmula do CMV.

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} (\text{C} + \text{IPI} - \text{IMP} + \text{FR} + \text{SEG} - \text{DED}) - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 20.000,00 + (120.000,00 - 22.100,00 + 12.000,00 - 4.500,00) - 42.000,00$$

$$\text{CMV} = 20.000,00 + 105.400,00 - 42.000,00$$

$$\text{CMV} = 83.400,00$$

Após encontrar o CMV, é necessário elaborar a DRE:

Quadro 3.44 | Demonstração de Resultado

Vendas Brutas	230.000,00
(-) Deduções	-42.000,00
Impostos s/ Vendas	-31.200,00
Devolução de Vendas	-11.000,00
(=) Vendas Líquidas	187.800,00
(-) CMV	-83.400,00
(=) Lucro Bruto	104.400,00

Fonte: elaborado pela autora.

Faça valer a pena

1. O sistema de inventário periódico não registra todas as transações ocorridas no estoque da empresa, pois ele utiliza as notas fiscais de compra como valores de entrada e a contagem física no final do período para saber a quantidade e o valor do estoque final.

A empresa Lion ME apresentou os seguintes valores no mês de janeiro de 2017:

- Vendas Líquidas = R\$ 300.000,00
- Estoque Inicial = R\$ 50.000,00
- Estoque Final = 80% do estoque inicial
- Compras = 70% das receitas.

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa que demonstre o valor do CMV.

- a) R\$ 120.000,00.
- b) R\$ 200.000,00.
- c) R\$ 220.000,00.
- d) R\$ 300.000,00.
- e) R\$ 350.000,00 .

2. O sistema de inventário permanente apresenta três métodos: PEPS, UEPS e Custo Médio Ponderado. O PEPS é relacionado à primeira mercadoria que entra e à primeira que sai, já o UEPS refere-se à última mercadoria que entra e à primeira que sai, e o Custo Médio Ponderado realiza a média dos valores de entrada.

Com base no contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. No método PEPS, os estoques são avaliados pelo custo de aquisição das mercadorias mais antigas.

PORQUE

II. O CMV neste método é avaliado pelo custo de aquisição das mercadorias mais recentes.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.

- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira
- e) Tanto a primeira quanto a segunda são proposições falsas.

3. De acordo com Ribeiro (2006, p. 124): “[...] o inventário permanente controla permanentemente o valor do estoque de mercadorias. Assim, a cada compra efetuada, o custo da respectiva compra é adicionado ao estoque; da mesma forma, a cada venda efetuada, o custo da respectiva venda é diminuído do estoque. Dessa forma, o estoque de mercadorias fica atualizado constantemente”.

Determinada empresa apresentou os seguintes dados:

- Compra de Mercadorias: R\$ 1000.000,00.
- Impostos s/ compras: R\$ 10.000,00.
- Fretes e Seguros: R\$ 5.000,00.
- Devoluções de Compras: R\$ 8.000,00.
- Venda de Mercadorias: R\$ 150.000,00.
- Impostos s/ vendas: R\$ 25.600,00.
- Despesas com vendas: R\$ 18.000,00.

Diante dessas informações, analise as afirmativas a seguir:

- I. O valor das compras líquidas corresponde a R\$ 87.000,00.
- II. O valor de mercado das mercadorias corresponde a R\$ 106.400,00.
- III. Será necessário realizar uma provisão para redução ao valor de mercado em R\$ 19.400,00.
- IV. O valor das vendas líquidas corresponde a R\$ 132.000,00.
- Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa correta.

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa III está correta.
- c) Apenas as afirmativas I e II estão corretas.
- d) Apenas as afirmativas III e IV estão corretas.
- e) Apenas as afirmativas II, III e IV estão corretas.

Referências

ALMEIDA, M. C. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL, LEI Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 30. Out. 2017.

FAHL, A. C.; MANHANI, L. P. de. S; SILVA, M. F. (Org.). **Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

FALH, A. C.; MARION, J. C. **Contabilidade Financeira**. 1. ed. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda., 2013.

PADOVEZE, C. L. **Manual de Contabilidade Básica: Uma introdução à Prática Contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Geral Fácil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, S. A. de. **Contabilidade geral 3D: básica, intermediária e avançada**. 1. ed. São Paulo: Método, 2012.

Análise patrimonial

Convite ao estudo

Olá, aluno, tudo bem?

Seja bem-vindo a nossa última unidade de ensino dessa disciplina! Nesta unidade, você aprenderá a analisar alguns grupos de contas essencialmente importante para o desempenho da empresa, principalmente para a tomada de decisão.

É muito importante que todas as contas patrimoniais e de resultado sejam compreendidas na contabilidade e por seus usuários, dessa forma, abordaremos alguns assuntos relevantes de alguns grupos de contas pertencentes ao ativo da empresa, tais como: operação de compra e venda de mercadorias, depreciação, amortização e exaustão, e provisões ativas (provisão para crédito de liquidação duvidosa, ajuste a valor presente de clientes, provisão para ajuste a valor de mercado, provisão para perdas de investimentos), além das duplicatas descontadas e ajustes de valor presente dos fornecedores.

Assim, você desenvolverá a competência técnica referente aos conhecimentos dos aspectos fundamentais de compra e venda, depreciação e provisões para elaboração da demonstração do resultado.

E para isso, vamos verificar a situação problema descrita a seguir:

Renato e Ricardo são irmãos e sócios numa distribuidora de gás de médio porte, denominada "Gás Total", além dos sócios, a empresa tem um quadro de cinco funcionários: uma recepcionista, três entregadores e um estoquista. Renato cuida da área administrativa e comercial e Ricardo é responsável pela

área financeira da distribuidora. Com a entrada de um novo sócio na empresa, foi criada uma nova área na distribuidora, a área contábil, e o novo sócio Leonardo, sendo contador, será responsável por ela. Leonardo percebeu que a distribuidora falha no processo de controles internos e pretende desenvolver esses controles em todas as atividades da empresa, ele iniciará o processo de inserção dos controles internos nas atividades relacionadas ao ativo da empresa: estoque, imobilizado e provisões. Agora você precisa ajudar Leonardo a implantar o processo de controle interno na empresa, e o primeiro passo será analisar os demonstrativos contábeis com o objetivo de identificar as possíveis falhas e as corrigir. Lembrando que, ao final desta unidade, você entregará a elaboração de uma Demonstração de Resultado de Exercício.

Preparados?

Seção 4.1

Operações de compra e venda de mercadoria

Diálogo aberto

Olá, aluno, vamos conhecer a situação problema desta seção?

Lembre-se de que Leonardo entrou como sócio de Renato e Ricardo numa distribuidora de gás, denominada Gás Total, e, como contador, criou a área contábil na empresa.

Leonardo iniciará a implantação dos controles internos no estoque da empresa e precisará do auxílio do estoquista, Cláudio. Leonardo pediu ajuda a Cláudio para realizar a contagem dos produtos em estoque, ou seja, fazer o inventário, após essa contagem, pediu para Cláudio a ficha de estoque do último mês e percebeu que as quantidades dos produtos não eram iguais, depois análise da ficha de estoque, notou que não havia o registro das devoluções e os abatimentos dos produtos na ficha de estoque. Portanto, a ficha de estoque precisará ser refeita e você vai ajudar Leonardo a explicar para Cláudio como realizar os registros dos fatos que alteram as compras e vendas das mercadorias na ficha de estoque. Segue os fatos ocorridos no mês de janeiro no estoque da empresa.

Tabela 4.1 | Fatos ocorridos no estoque da empresa Gás Total em janeiro de 2017

Fatos com mercadorias ocorridos na empresa: Gás Total do mês de janeiro de 2017	
Data	Histórico
02.01.2017	Compra de 100 botijões de gás do Fornecedor Sempre Gás, no valor unitário de R\$55,00.
03.01.2017	Devolução de 10 botijões de gás para o Fornecedor Sempre Gás
03.01.2017	Venda de 20 botijões de gás para diversos clientes "Pessoa Física", no valor de R\$ 59,00
04.01.2017	Compra de 50 botijões de gás do Fornecedor Viva Gás, no valor unitário de R\$ 54,00 mais frete de R\$ 100,00 incluso na nota fiscal.
08.01.2017	Venda de 40 botijões de gás para o cliente Supermercado Fácil, no valor unitário de R\$ 60,00
10.01.2017	Devolução de 5 botijões de gás do Cliente Supermercado Fácil
15.01.2017	Venda de 50 botijões de gás para a distribuidora Leve Gás no valor unitário de R\$ 61,00

16.01.2017	Abatimentos concedidos a Distribuidora Leve Gás no valor de R\$ 350,00, devido ao atraso na entrega.
18.01.2017	Venda de 30 botijões de gás para diversos clientes "Pessoa Física", no valor de R\$ 59,00
21.01.2017	Compra de 20 botijões de gás do Fornecedor Sempre Gás, no valor de R\$ 55,00.
23.01.2017	Abatimento obtidos do Fornecedor Sempre Gás no valor de R\$ 100,00, devido ao atraso na entrega.

Fonte: elaborada pela autora.

Obs: A distribuidora utiliza o método PEPS

É importante relembrar a construção da ficha de estoque, mostrada na Unidade 3, veja que agora teremos um complemento na ficha de estoque, com fatores que alteram as compras e as vendas.

Não pode faltar

Na unidade anterior, Seção 3, você estudou a respeito do processo de controle de estoques no sistema de inventário periódico e permanente e agora vai aprofundar este tema, verificando os fatores que provocam alterações nos valores dos estoques.

As mercadorias adquiridas pelas empresas para serem revendidas são contabilizadas na conta "Estoque de Mercadorias", mas, para realizar o registro contábil de forma correta, é preciso verificar alguns detalhes. Vamos conhecer, nesta seção, quais são esses fatores.

Impostos e Contribuições

Vamos conhecer quais os tipos de impostos e contribuições mais comuns que são utilizados na compra e venda de mercadorias:

Tabela 4.2 | Tipos de impostos sobre compras e vendas de mercadorias

Imposto	Descrição	Competência	Cumulativo/ Não cumulativo	Aliquota
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à circulação de	Estadual	Não cumulativo	Varia em função do tipo de mercadoria,

ICMS	Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação	Estadual	Não cumulativo	destino e origem
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados	Federal	Não cumulativo	Varia de acordo com o tipo de produto
PIS	Programa de Integração Social	Federal	Cumulativo e Não Cumulativo	Cumulativo: 0,065%
CONFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	Federal	Cumulativo e Não Cumulativo	Cumulativo: 3% Não Cumulativo: 7,6%

Fonte: elaborada pela autora.



Assimile

- Imposto cumulativo é quando o valor do imposto que incide sobre a compra das mercadorias poderá ser compensado no recolhimento referente ao valor do imposto que incide sobre a venda das mercadorias.
- Imposto não cumulativo é o imposto que não pode ser compensado.

Para entender quais os registros necessários para uma operação de compra e venda de mercadorias, vamos tomar como base alguns exemplos:

A empresa comercial Tupi Ltda é uma empresa que revende papel de parede e utiliza o sistema não cumulativo. Em determinada data, realizou compra de mercadorias da empresa industrial Guarani Ltda no valor de R\$ 21.000,00. Veja a nota fiscal:

Tabela 4.3 | Nota fiscal de compra

Valor de Mercadoria	20.000,00
IPI - 5%	1.000,00
ICMS - 18%	3.600,00

PIS - 1,65%	330,00
COFINS - 7,6%	1.530,00
Valor de Nota Fiscal	21.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Como a empresa comercial não é obrigada a recolher o IPI, este valor que está destacado na nota fiscal, é contabilizado como estoque de mercadorias.

Veja como os valores devem ser lançados:

Tabela 4.4 | Demonstração contábil de compra

Valor de Mercadoria	21.000,00
(-) ICMS	3.600,00
(-) PIS	330,00
(-) COFINS	1.520,00
Estoque de Mercadorias	15.550,00

Fonte: elaborada pela autora.

D – Estoque de Mercadorias – R\$ 15.550,00 (Ativo)

D – ICMS a Recuperar – R\$ 3.600,00 (Ativo)

D – PIS a Recuperar – R\$ 330,00 (Ativo)

D – COFINS a Recuperar – R\$ 1.520,00 (Ativo)

C – Fornecedor – R\$ 21.000,00 (Passivo)

Obs: Como a empresa utiliza o sistema não cumulativo, são utilizadas as contas referente aos impostos com o status "recuperar", pois serão aproveitados no momento do recolhimento após as vendas das mercadorias.

No mesmo mês, a empresa comercial Tupi Ltda vendeu mercadorias no valor de R\$ 30.000,00 (adquiridas por R\$ 21.000,00) para o consumidor final. Verifique os dados na nota fiscal.

Tabela 4.5 | Nota fiscal de venda

Valor de Mercadoria	30.000,00
ICMS - 18%	5.400,00
PIS - 1,65%	495,00
COFINS - 7,9%	2.280,00
Valor da Nota Fiscal	30.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Observe os valores que devem ser lançados nas contas contábeis do fato relacionado as vendas.

Pelo reconhecimento das Vendas

D – Clientes – R\$ 30.000,00 (Ativo)

C – Receitas de Vendas – R\$ 30.000,00 (Receita)

Pelo reconhecimento dos impostos sobre as vendas

D – ICMS s/vendas - R\$ 5.400,00 (Dedução da Receita)

C – ICMS a recolher – R\$ 5.400,00 (Passivo)

D – PIS s/vendas - R\$ 495,00 (Dedução da Receita)

C – PIS a recolher – R\$ 495,00 (Passivo)

D – COFINS s/vendas - R\$ 2.280,00 (Dedução da Receita)

C – COFINS a recolher – R\$ 2.280,00 (Passivo)

Pelo reconhecimento dos custos e baixa no estoque

D – CMV – R\$ 21.000,00

C – Estoque de Mercadorias – R\$ 21.000,00

No último dia do mês, a empresa precisa recolher os impostos sobre as vendas, e, para isso, é necessário apurar os valores que deverão ser recolhidos, visto que a empresa possui valores (a recuperar) que poderão ser abatidos dos valores a recolher.

Tabela 4.6 | Apuração dos impostos

IMPOSTOS	Recolher	Recuperar	Saldo a Recolher
ICMS	5.400,00	3.600,00	1.800,00
PIS	495,00	330,00	165,00
COFINS	2.280,00	1.520,00	760,00

Fonte: elaborada pela autora.

Significa que, ao invés da empresa recolher R\$ 5.400,00 de ICMS, ela recolherá o valor de R\$ 1.800,00, mas, para chegar neste valor, é necessário realizar os lançamentos contábeis. Os valores das contas relacionadas aos impostos a recuperar deverão ser transferidos para as contas dos impostos a recolher.

D – ICMS a recolher – R\$ 3.600,00

C – ICMS a recuperar – R\$ 3.600,00

D – PIS a recolher – R\$ 330,00

C – Pis a recuperar – R\$ 330,00

D – COFINS a recolher – R\$ 2.280,00

C – COFINS a recuperar – R\$ 2.280,00.

Obs: Note que os saldos finais das contas relacionadas aos impostos a recuperar ficaram zeradas, pois seus valores foram transferidos para as contas dos impostos a recolher.



Pesquise mais

Saiba mais sobre o ICMS a recuperar e recolher no vídeo a seguir:

Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=JKwIG6xy3P4>>.

Acesso em: 14 dez. 2017.

Na data do recolhimento do imposto, as contas dos impostos a recolher serão zeradas e um novo ciclo se inicia.

Veja o registro referente ao recolhimento dos impostos.

D – ICMS a recolher – R\$ 1.800,00

D – PIS a recolher – R\$ 165,00

D – COFINS a recolher – R\$ 760,00

C - Banco - R\$ 2.725,00



Exemplificando

O registro da venda de mercadoria de uma empresa industrial tem como diferencial o IPI. Vamos utilizar como exemplo a empresa Guarani que vendeu mercadorias no valor de R\$ 20.000,00 e mais R\$ 1.000,00 de IPI.

D – Clientes - R\$ 21.000,00

C – Receita de Vendas – R\$ 20.000,00

C – IPI a Recolher – R\$ 1.000,00

Os lançamentos do ICMS, PIS e COFINS são idênticos a empresa comercial Tupi Ltda.

Importante destacar que no exemplo da empresa Tupi Ltda, no fato relacionado à venda de mercadorias, utilizamos para o cálculo do PIS e COFINS apenas o valor do faturamento bruto, mas de acordo com nossa legislação, Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, existem outras receitas que deverão incidir no cálculo do PIS e COFINS, tais como: receitas financeiras, receitas de aluguéis entre outras receitas (antiga receitas não operacionais), ou seja, se determinada empresa tiver valores lançados nesses grupos de contas, também deverá ser calculado o PIS e COFINS sobre essas receitas.

Devoluções de compras e vendas de mercadorias

De acordo com Ribeiro (2011, p. 150):

Sempre que, ao receber mercadorias adquiridas de fornecedores, for constatado que as mercadorias sofreram avaria no transporte; as mercadorias não correspondem ao pedido, ou, ainda, não atendem às expectativas da empresa por outro motivo [...] a empresa poderá devolver parte ou o total do lote de mercadorias, ou, ainda ganhar do fornecedor um abatimento sobre o preço da compra.



Veja um exemplo de devolução de compras e vendas:

A empresa Araguaia comprou R\$ 30.000,00 de mercadorias numa determinada data e devolveu mercadorias no valor de R\$ 5.000,00, pois as mercadorias não apresentavam uma boa qualidade.

Veja o lançamento de devolução:

D – Caixa / Bancos – R\$ 5.000,00 (Ativo)

C – Estoque de Mercadorias – R\$ 5.000,00 (Ativo)

No mesmo mês, o cliente Rio Negro adquiriu mercadorias da empresa Araguaia no valor de R\$ 50.000,00 e devolveu mercadorias no valor de R\$ 8.000,00, referente à má qualidade. Essa devolução equivale ao valor de aquisição de R\$ 4.000,00.

D – Devolução de Vendas – R\$ 8.000,00 (Redutora da Receita)

C – Caixa/ Bancos – R\$ 8.000,00 (Ativo)

e

D – Estoque de Mercadorias – R\$ 4.000,00 (Ativo)

C – CMV – R\$ 4.000,00 (Custo)

Na devolução de vendas, houve a necessidade de alterar a conta dos custos das mercadorias, pois toda vez que há uma venda, o custo das mercadorias precisa ser reconhecido, nesse caso, aconteceu uma devolução, portanto as mercadorias voltaram para a conta de estoques, e o custo que havia sido reconhecido, foi excluído.



Saiba mais sobre as devoluções de venda, assista ao vídeo a seguir:
<<https://www.youtube.com/watch?v=uFlpPzDwM54>>. Acesso em 14 dez. 2017.

Abatimentos sobre compra e venda de mercadorias

Os abatimentos são idênticos às devoluções na metodologia do registro contábil, porém, há uma diferença, não existe alteração na quantidade comprada ou vendida, por esse motivo, deve haver um ajuste no controle de estoque apenas nos abatimentos sobre compras, pois há o desconto, ou seja, ocorre uma alteração de valor, mas não há circulação de mercadorias.

Veja o exemplo a seguir:

A empresa Araguaia comprou R\$ 30.000,00 de mercadorias numa determinada data e solicitou abatimento no valor de R\$ 2.000,00 devido a algumas inconformidades com o pedido de compra.

Veja o lançamento do abatimento:

D – Caixa / Bancos – R\$ 2.000,00 (Ativo)

C – Estoque de Mercadorias – R\$ 2.000,00 (Ativo)

No mesmo mês, o cliente Rio Negro adquiriu mercadorias da empresa Araguaia no valor de R\$ 50.000,00 e solicitou abatimento nas mercadorias no valor de R\$ 3.000,00, referente a irregularidades no pedido.

D – Abatimentos sobre vendas – R\$ 3.000,00 (Redutora da Receita)

C – Caixa/ Bancos – R\$ 3.000,00 (Ativo)

Nos abatimentos sobre vendas, não há necessidade de ajustar a ficha de estoque.



A empresa deve emitir uma nota fiscal quando seus clientes devolvem uma parte ou a totalidade das mercadorias? E quando a empresa concede um abatimento ao cliente, é necessário a emissão da nota fiscal?

Fretes e seguros sobre compras

Há dois tipos de fretes e seguros sobre as compras:

1) Cobrados pelo fornecedor: neste caso, há cobrança do valor dos fretes e seguros do fornecedor para o cliente, o valor está incluso na nota fiscal. Sendo assim, os impostos IPI e ICMS também incidirão sobre os fretes e seguros.

2) Cobrados pela transportadora: neste caso, o cliente contrata uma transportadora, portanto o valor do IPI e ICMS não incidirão sobre os fretes e seguros.

Evidenciação no Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado

Tabela 4.7 | Evidenciação das operações com mercadorias no Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial Estoques	Compra de mercadorias
---------------------------------	-----------------------

Fonte: elaborada pela autora.

Tabela 4.8 | Evidenciação das operações com mercadorias na Demonstração de Resultado

DRE	
Vendas Brutas	Venda das Mercadorias
(-) Deduções	
Impostos s/ Vendas	ICMS, PIS, COFINS
Devolução de Vendas	Total ou Parcial
Abatimentos /s Vendas	Parcial
(=) Vendas Líquidas	
(-) CMV	Compras + Fretes e Seguros - Deduções (Devoluções, Abatimentos e Descontos Incondicionais Obtidos) + IPI - ICMS - PIS - COFINS

(=) Lucro Bruto	
-----------------	--

Fonte: elaborada pela autora.

Sem medo de errar

Segue a ficha de estoque da empresa Gás Total do mês de janeiro, com todas as aquisições, vendas, devoluções e abatimentos.

Tabela 4.9 | Controle de estoques – Gás Total – Janeiro de 2017 - PEPS

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO	
		Qtde	Valor Unitário	Valor Total	Qtde	Valor Unitário	Valor Total	Qtde	Valor Unitário
02/jan	Compra	100	55,00	5.500,00				100	55,00
03/jan	Devolução de Compra	-10	55,00	550,00				90	55,00
03/dez	Venda				20	55,00	1.100,00	70	55,00
04/jan	Compra	50	54,00	2.700,00				70	55,00
04/jan	Frete			100,00				50	56,00
								120	
08/jan	Venda				40	55,00	2.200,00	30	55,00
								50	56,00
								80	
10/jan	Devolução de Venda				-5	55,00	-275,00	35	55,00
								50	56,00
								85	
15/jan	Venda				35	55,00	1.925,00	35	56,00
					15	56,00	840,00		
					50		2.765,00		
18/jan	Venda				30	56,00	1.680,00	5	56,00
21/jan	Compra	20	55,00	1.100,00				5	56,00
								20	55,00
								25	
22/jan	Abatimentos s/ Compras			-100,00				5	56,00
								20	50,00
								25	
	TOTAL	160		8.750,00	135		7.470,00	25	

Fonte: elaborada pela autora.

Observações:

1) As devoluções de compras entram com valores negativos na coluna de entrada.

2) As devoluções de vendas entram com valores negativos na coluna da saída.

3) Os fretes sobre as compras entram com valores positivos apenas no valor total na coluna da entrada.

4) Os abatimentos sobre as compras entram com valores negativos apenas no valor total na coluna de entrada.

5) Os abatimentos sobre as vendas não entram na ficha de estoque.

Avançando na prática

ICMS e Fretes sobre as Compras

Descrição da situação-problema

Miriam é funcionária de um escritório de contabilidade e foi designada a controlar os estoques de um pequeno grupo de empresas, na primeira vez em que foi realizar os lançamentos na ficha de estoque ficou com dúvida em relação ao ICMS e aos Fretes sobre as compras.

Seguem os dados da compra realizada por uma das empresas numa determinada data.

Compra de 1000 unidades de mercadorias no valor total de R\$ 50.000,00, com ICMS de 9.000,00 e fretes no valor de R\$ 2.000,00 com ICMS de 360,00 inclusos na nota fiscal.

Qual o registro contábil que deve ser realizado nesta data? E como ficaria esses valores na ficha de estoque?

Resolução da situação-problema

Segue os registros contábeis:

D – Estoques de Mercadorias – R\$ 42.640,00

D – ICMS a Recuperar – R\$ 9.360,00

C – Fornecedores – R\$ 52.000,00

Para chegar no valor do estoque basta somar:

Estoque de mercadorias: R\$ 50.000,00 + Fretes: R\$ 2.000,00 – ICMS: R\$ 9.000,00 – ICMS s/ fretes: R\$ 360,00.

Veja a ficha de estoque:

Tabela 4.10 | Ficha de estoque

DATA	HISTÓRICO	ENTRADA			SAÍDA			SALDO	
		Qtde	Valor Unitário	Valor Total	Qtde	Valor Unitário	Valor Total	Qtde	Valor Unitário
04/jan 04/jan	Compra Frete	1000	41,00	41.000,00 1.640,00				1000	42,64
	TOTAL	1000		42.640,00				1000	

Fonte: elaborada pela autora.

Faça valer a pena

1. De acordo com Ribeiro (2011, p. 158):

Quando a empresa compra mercadorias, paga ao fornecedor, embutida no custo dessas mercadorias uma parcela correspondente ao ICMS; quando a empresa vende mercadorias, recebe do cliente, embutida no valor da venda, uma parcela correspondente ao ICMS, que terá de ser repassada ao Governo do Estado.

Diante deste contexto, analise o caso a seguir:

A empresa XYZ adquiriu mercadorias pelo valor de R\$ 5.000,00, com ICMS incluso no valor de R\$ 900,00 e dias depois vendeu esse mesmo lote de mercadorias pelo valor de R\$ 8.000,00, com ICMS incluso no valor de 1.440,00.

Com base no contexto apresentado, avalie as afirmativas a seguir:

- I. O fornecedor de mercadorias ao receber o valor de R\$ 5.000,00 da empresa XYZ, tem a obrigação de repassar ao governo o valor de R\$ 900,00.
- II. A empresa XYZ, quando vende suas mercadorias, recebe o valor de R\$ 9.440,00, sendo R\$ 8.000,00 relacionado às mercadorias, e o valor de R\$ 1.440,00 referente ao imposto que deverá ser repassado ao governo.
- III. A empresa XYZ poderá compensar o valor do ICMS a recuperar e deverá recolher para o governo o valor líquido de R\$ 540,00.

IV. Quando a empresa compra mercadorias, o ICMS será lançado como ICMS a recolher e, quando a empresa vende mercadorias, o ICMS será lançado como ICMS a recuperar.

Agora, assinale a alternativa que indica a(s) afirmativa(s) correta(s):

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa II está correta.
- c) Apenas as afirmativa I e III estão corretas.
- d) Apenas as afirmativa II e IV estão corretas.
- e) Apenas as afirmativa I, III e IV estão corretas.

2. A conta contábil, denominada estoques de mercadorias, é uma conta que demonstra a movimentação das entradas, saídas e outros fatos que alteram o estoque da empresa.

Diante dessa afirmativa, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. O ICMS destacado na nota fiscal deve ser excluído do custo de aquisição de mercadorias para revenda e matérias primas.

PORQUE

II. É um imposto não cumulativo, ou seja, o valor do imposto incidente sobre a operação de compra, poderá ser compensando com o valor do imposto incidente sobre a operação de venda.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

3. A empresa FGH apresentou os seguintes dados na data de 31/12

Estoque de Mercadorias = R\$ 50.000,00

Custo das Mercadorias Vendidas = R\$ 120.000,00

Receitas de Vendas = R\$ 200.000,00

ICMS a recuperar = R\$ 22.000,00
ICMS a recolher = R\$ 33.000,00
Devolução de Vendas = R\$ 10.000,00
Abatimentos sobre Vendas = R\$ 5.000,00
Impostos sobre Vendas = 33.000,00

Diante dos dados apresentado, analise as afirmativas a seguir:

- I. O valor do lucro bruto da empresa é R\$ 65.000,00.
- II. O Valor da receita líquida é de R\$ 152.000,00.
- III. O valor final do ICMS a recolher para o governo é R\$ 11.000,00.
- IV. O valor das deduções sobre as vendas é R\$ 15.000,00

Diante do contexto apresentado, assinale a alternativa correta.

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa II está correta.
- c) Apenas as afirmativas I e III estão corretas.
- d) Apenas as afirmativas II e IV estão corretas.
- e) Apenas as afirmativas II, III e IV estão corretas.

Seção 4.2

Depreciação, amortização e exaustão

Diálogo aberto

Depois de acertar o controle dos estoques da empresa, Leonardo pretende implantar um controle de todo o imobilizado da empresa, inclusive as depreciações que não estão registradas. Leonardo precisará da ajuda da recepcionista, a Vivian, responsável por ajudá-lo a identificar quais são os bens da empresa que tem as características do imobilizado e intangível e sofrem depreciação e amortização. Leonardo também precisará das notas fiscais para saber a data da compra de cada bem e Renato, seu sócio e diretor administrativo, entregará esses dados a Leonardo. Após a análise desses dados, apresentados a seguir, você terá como missão ajudar Leonardo a criar uma tabela que demonstre todo o controle do imobilizado até a data de 31/12/2016. Aceita esse desafio?

A seguir, serão apresentadas as informações das datas de aquisições dos bens do imobilizado e intangível.

Tabela 4.11 | Informações do imobilizado – Empresa Gás Total

Informações do Ativo Imobilizado	
Data	Histórico
05.01.2010	Aquisição de um imóvel no valor de R\$ 200.000,00
15.01.2010	Aquisição de uma moto no valor de R\$ 4.000,00
15.01.2010	Aquisição de móveis e utensílios no valor de R\$ 15.000,00
15.01.2010	Aquisição de um computador no valor de R\$ 1.500,00
01.06.2010	Aquisição de equipamento no valor de R\$ 5.000,00
05.10.2010	Aquisição de uma moto no valor de R\$ 5.000,00
06.03.2011	Aquisição de 2 computadores no valor total de R\$ 3.800,00
08.08.2012	Aquisição de um software (sistema de informação) no valor de R\$ 8.000,00, com contrato de 3 anos
10.12.2010	Aquisição de um veículo no valor de R\$ 25.000,00
07.03.2013	Aquisição de móveis e utensílios no valor de R\$ 20.000,00
15.05.2014	Aquisição de uma moto no valor de R\$ 7.500,00

Tabela 4.13 | Resumo do Imobilizado e Intangível

Movimentação do Imobilizado				
Bem	Taxa Depreciação	Custo do Bem - R\$	Depreciação Acumulada	Valor Contábil ou Valor Líquido - R\$
Total				

Fonte: elaborada pela autora.

Não pode faltar

O tema desta seção relaciona-se com alguns grupos de contas do ativo não circulante: imobilizado e intangível. Esses grupos são compostos de bens e direitos que de acordo com a lei sofrem uma diminuição de seus valores originais, devido ao desgaste, ação da natureza ou obsolescência.

Vamos iniciar relembando o conceito de imobilizado, que de acordo com a Lei 6.404/76 atualizada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 - Art 179, item V:



No ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

As contas pertencentes ao grupo do Imobilizado são consideradas contas com características de bens duráveis, ou seja, esses bens não se desgastam antes do primeiro ano de uso, se a empresa adquirir bens que possuem essas características de desgaste logo no início, esses bens não devem ser classificados como imobilizado e sim como despesa.

Aqueles bens que possuem uma vida útil maior que um ano devem ser classificadas no ativo imobilizado e devem sofrer depreciação ou exaustão.

No art. 183 da Lei das Sociedades Anônimas, item V é apresentado o critério de avaliação do imobilizado: “os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão”

Depreciação

De acordo com Ribeiro (2011, p. 242): “[...] depreciar consiste em considerar despesa ou custo do período, uma parte do valor gasto na compra dos bens de uso da empresa”

Já a Lei das Sociedades Anônimas no seu art. 183, § 2º relata que: “depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

O art. 305 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda) diz: “Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal”.

O Regulamento do Imposto de Renda define, no seu artigo 307, os bens que podem sofrer depreciação, ou seja, aqueles que estão relacionados ao desgaste pelo uso, causas naturais ou obsolescência e reforça que inclusive os edifícios e construções e os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos devem sofrer depreciação.

Os bens são depreciáveis de acordo com as taxas definidas pela Receita Federal do Brasil através de Instrução Normativa publicada anualmente, a seguir vamos apresentar a tabela com os bens e as taxas mais comuns:

Tabela 4.14 |Tabela das taxas de depreciação e vida útil dos bens

Bens	Vida Útil	Taxa anual Depreciação
Edificações	25	4%
Instalações	10	10%
Máquinas e Equipamentos	10	10%

Móveis e Utensílios	10	10%
Veículos	5	20%

Fonte: elaborada pela autora.



Pesquise mais

Acesse o Regulamento do Imposto de Renda e veja no seu art. 307, Parágrafo Único quais os bens que não podem ser depreciados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 27 dez. 2017.

Para conhecer a tabela com todos os bens e taxas depreciáveis da Receita Federal do ano de 2017, acesse o Anexo III – Taxas anuais de depreciação. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 27 dez. 2017.

A Tabela 4.14, apresentada anteriormente, é a base para o cálculo da depreciação, vamos tomar como exemplo um dos métodos mais utilizados para o cálculo da depreciação que é o método linear ou cotas constantes.

Este método consiste na aplicação da taxa anual de depreciação sobre o valor do bem ou o valor do bem dividido pela vida útil.



Exemplificando

Uma determinada empresa adquiriu um imóvel para uso na data de 02/01/2017 no valor de R\$ 500.000,00. Qual o valor anual e mensal da depreciação?

O primeiro passo é olhar na Tabela 4.14 o valor da taxa de depreciação, neste caso, 4%, pois imóveis equivale as edificações.

Depois, é necessário aplicar a taxa no valor do bem, veja:

$$R\$ 500.000,00 \times 4\% = 20.000,00 \text{ ao ano.}$$

Ou seja, o imóvel deprecia R\$ 20.000,00 ao ano.

Se quisermos saber o valor mensal da depreciação, basta dividirmos o valor encontrado pela quantidade de meses: R\$ 20.000,00 : 12 meses = R\$ 1.666,67 ao mês.

Uma outra forma de calcular o método linear, é considerar o valor total do bem, neste caso, R\$ 500.000,00 e dividir pela vida útil do bem, descrito na tabela 4.14.

$R\$ 500.000,00 : 25 \text{ anos} = R\$ 20.000,00 \text{ ao ano.}$

Percebam que chegamos no mesmo resultado, ou seja, para o cálculo do método linear, podemos utilizar o valor da taxa ou a vida útil do bem.

Veja o exemplo a seguir.

Agora vamos supor que esta mesma empresa tenha adquirido um veículo no dia 01/05/2017, no valor de R\$ 50.000,00.

Para descobrirmos o valor anual da depreciação, basta aplicar a taxa que está na tabela 4.14:

$R\$ 50.000,00 \times 20\% = R\$ 10.000,00 \text{ ao ano.}$

$R\$ 10.000,00 : 12 \text{ meses} = R\$ 833,33 \text{ ao mês.}$

Quanto foi a depreciação deste veículo no ano de 2017?

Não podemos dizer que foi R\$ 10.000,00, pois a empresa adquiriu o bem no mês de maio, portanto este bem foi depreciado 8 meses (maio a dezembro), então faremos o seguinte cálculo:

Valor mensal do bem x quantidade de meses depreciados = R\$ 833,33 x 8 meses = R\$ 6.666,67.

Agora podemos afirmar que o bem foi depreciado no ano de 2017 em R\$ 6.666,67, e agora faço outra pergunta: qual seria o valor contábil líquido do bem?

Para chegarmos nesta resposta, basta aplicar a fórmula:

Valor do bem – depreciação acumulada = valor contábil líquido
 $R\$ 50.000,00 - R\$ 6.666,67 = R\$ 43.333,33.$

Importante comentar também sobre o valor residual do bem, de acordo com o CPC 27 – Imobilizado, valor residual de um ativo: “é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil”.

Portanto, o valor residual não entra no cálculo da depreciação. Observe o exemplo a seguir:

Uma máquina foi adquirida por determinada empresa em 01/09/2017 no valor de R\$ 30.000,00 com valor residual de R\$ 8.000,00, qual o valor da depreciação mensal da máquina?

Valor do bem – valor residual = Valor base para cálculo da depreciação

$$\text{R\$ } 30.000,00 - \text{R\$ } 8.000,00 = \text{R\$ } 22.000,00$$

Valor do bem para cálculo da depreciação x taxa anual da depreciação

$$\text{R\$ } 22.000,00 \times 10\% = \text{R\$ } 2.200,00 \text{ ao ano e}$$

$$\text{R\$ } 2.200,00 : 12 \text{ meses} = \text{R\$ } 183,33 \text{ ao mês}$$

Se a empresa adquiriu a máquina no mês de setembro, a máquina foi depreciada durante 4 meses, portanto o valor depreciado no ano de 2017 foi de R\$ 733,33 (R\$ 183,33 x 4 meses). E o valor contábil líquido foi de R\$ 29.266,67 (R\$ 30.000,00 – R\$ 183,33).



Assimile

Valor da depreciação = (Valor do bem – valor residual) x Taxa anual da depreciação.

ou

Valor da depreciação = (Valor do bem – valor residual) : Vida útil do bem.

Valor contábil líquido = Valor do bem – depreciação acumulada.

Depreciação de Bens Usados:

Também existe uma forma de calcular a depreciação de bens usados, o RIR no seu art. 311 declara:

A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.



Vamos tomar como exemplo a empresa ABC que adquire uma máquina na data de 05/01/2010 no valor de R\$ 45.000,00. Em 05/01/2016, a empresa XYZ compra essa máquina da empresa ABC por R\$ 28.000,00.

Como descobrir a taxa de depreciação?

I. Metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo:
 $50\% \text{ de } 10 \text{ anos} = 5 \text{ anos}$

II. Restante da vida útil = (vida útil do bem – período de utilização do bem) = 10 anos – 6 anos (2010 a 2016) = 4 anos.

No item I, chegamos a 5 anos, e no item II a 4 anos, portanto o maior prazo é de 5 anos.

Vamos calcular então a taxa de depreciação da máquina adquirida pela empresa XYZ.

$\text{R\$ } 28.000,00 : 5 \text{ anos} = \text{R\$ } 5.600,00 \text{ ao ano e R\$ } 466,67 \text{ ao mês.}$

Depreciação Acelerada

O RIR no art. 312, também comenta sobre a possibilidade da utilização da depreciação acelerada de bens que são utilizados por mais de 8 horas diárias.

Tabela 4.15 | Coeficiente de Depreciação Acelerada

Turnos (Horas)	Coeficiente
8 horas - 1 turno	1
16 horas - 2 turnos	1,5
24 horas - 3 turnos	2

Fonte: elaborada pela autora.



Exemplificando

Determinada empresa adquiriu uma máquina por R\$ 100.000,00 em 01/03/2017, com valor residual de R\$ 10.000,00, e trabalha durante 2 turnos. Qual o valor da depreciação mensal, anual e o valor contábil líquido em 31/12/2017?

Valor do bem: R\$ 100.000,00 – Valor residual: R\$ 10.000,00 = Valor base para cálculo da depreciação = R\$ 90.000,00

Taxa anual de depreciação = 10% x coeficiente (turnos) = 1,5 = 15%

Valor base para cálculo da depreciação = R\$ 90.000,00 x nova taxa = 15% = R\$ 13.500,00 ao ano ou R\$ 1.125,00 ao mês.

Veja o exemplo a seguir:

Segue alguns detalhes importantes sobre a depreciação na legislação e no pronunciamento contábil:

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – art. 305:



§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado.

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviço.

De acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado – item 55:

A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

Contabilização da Depreciação

A contabilização da depreciação ocorre mensalmente utilizando as seguintes contas:

D – Despesas com depreciação (Despesas Operacionais)

C – Depreciação Acumulada (Conta redutora do Imobilizado)



Pesquise mais

Saiba o que é *impairment* ou teste de recuperabilidade, acesse o link a seguir: Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=jlyuvXRz_S8>. Acesso em: 28 dez. 2017.

Amortização

A amortização está relacionada com os bens intangíveis, para relembrarmos a definição de bens intangíveis, vamos verificar a Lei 6.404/76 atualizada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 – Art. 179, item VI: “[...] os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

No art. 183 dessa mesma lei, item VII relata os critérios de avaliação do ativo intangível: “os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização”.

O Regulamento do Imposto de Renda também especifica o conceito de amortização no seu art. 324: “Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração”

A diferença entre a depreciação e a amortização é que na depreciação considera-se como despesa do período o valor adquirido dos bens materiais, enquanto na amortização considera-se como despesa do período o valor aplicado nos bens imateriais.

O art. 325 apresenta os bens que podem sofrer amortização, são eles:



I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

- a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
- d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas

Não poderão ser amortizados os bens ou direitos que não tenham prazos determinados.

O método mais comum para o cálculo da amortização é o método linear, neste caso, é necessário utilizar a seguinte fórmula: valor do bem: vida útil.



Exemplificando

Determinada empresa adquiriu um software em 01/02/2017, no valor de R\$ 50.000,00, para ser utilizado durante o período de 5 anos, conforme contrato. Qual o valor da amortização mensal, anual e o valor contábil líquido em 31/12/2017?

R\$ 50.000,00 : 5 anos = 10.000,00 ao ano e R\$ 833,33 ao mês.

Depreciação em 2017 = R\$ 833,33 x 11 meses = 9.166,67

Valor contábil líquido = R\$ 50.000,00 – R\$ 9.166,67 = R\$ 40.833,33

Vamos verificar no exemplo a seguir:

Contabilização da Amortização

A contabilização da amortização ocorre mensalmente utilizando as seguintes contas:

D – Despesas com amortização (Despesas Operacionais)

C – Amortização Acumulada (Conta redutora do Intangível)



Refleta

Será que existem vários métodos para calcular a amortização?

Exaustão

O art. 183 da Lei das Sociedades Anônimas, § 2º, item c, afirma que: “exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração”.

Temos a exaustão de recursos minerais e florestais, e esses elementos estão classificados no ativo Imobilizado.

Recursos Minerais

O art. 330 do RIR/99 declara:

Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à



diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração.

§ 1º A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação, com base no custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados.

§ 2º O montante da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão.

§ 3º O disposto neste artigo não contempla a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

Recursos Florestais

O art. 334 do RIR/99 declara:



Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.

§ 1º A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas.

§ 2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério:

I - apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período de apuração compunham a floresta;

II - o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato.

Como citado no art. 330 do RIR, há duas maneiras de calcular a exaustão dos recursos minerais:

- 1) Na relação entre o volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina.
- 2) Em função do prazo de concessão.

Vamos verificar a aplicação de exaustão sobre a empresa Mina Verde que adquiriu uma mina de ferro em 01/05/2017 por R\$ 800.000,00, com um prazo de concessão de 10 anos, a mina tem capacidade estimada para produzir 200.000 toneladas de ferro. E em 2017 foram extraídas 30.000 toneladas de ferro. Dessa forma, vamos demonstrar o cálculo da exaustão no ano de 2017.

Vamos calcular de acordo com a hipótese 1 - Relação do Volume de Produção e Possança da mina.

(Qtde extraída: Possança estimada) x 100

$$30.000 : 200.000 = 15\%$$

Valor da mina x taxa exaustão

$$\text{R\$ } 800.000,00 \times 15\% = 120.000,00 \text{ anual}$$

Agora, vamos calcular de acordo com a hipótese 2 – Prazo de concessão

100% : prazo de concessão

$$100\% : 10 \text{ anos} = 10\%$$

Valor da mina x taxa de exaustão

$$\text{R\$ } 800.000,00 \times 10\% = \text{R\$ } 80.000,00 \text{ ao ano.}$$

Contabilização da Exaustão

A contabilização da exaustão ocorre mensalmente utilizando as seguintes contas:

D – Despesas com exaustão (Despesas Operacionais)

C – Exaustão Acumulada (Conta redutora do Imobilizado)

As depreciações e exaustões são classificadas no Ativo Imobilizado, já as amortizações são classificadas no Ativo Intangível. Veja a evidenciação no Balanço Patrimonial:

Tabela 4.16 | Coeficiente de Depreciação Acelerada

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo não Circulante Ativo Realizável a longo prazo Investimentos	Passivo não Circulante
Imobilizado (-) Depreciação Acumulada (-) Exaustão Acumulada Intangível (-) Amortização Acumulada	Patrimônio Líquido

Fonte: elaborada pela autora.

Na Demonstração de Resultado, as depreciações, amortizações e exaustões são classificadas no grupo de Despesas Operacionais.

Sem medo de errar

O primeiro passo para resolver a situação-problema é calcular cada bem individualmente, observando a data da aquisição, a taxa anual de depreciação e a quantidade de anos depreciável de cada bem.

Importante lembrar que a data final do cálculo da depreciação é 31/12/2016.

Tabela 4.17 | Cálculo das depreciações e amortizações - Empresa Gás Total

Bem	Imóvel	Veículo***	Móveis e Utens	Computador***	Equipamentos	Veículo***
Data Aquisição	05.01.2010	15.01.2010	15.01.2010	15.01.2010	01.06.2010	05.10.2010
Valor	200.000,00	4.000,00	15.000,00	1.500,00	5.000,00	5.000,00
Taxa	4%	20%	10%	20%	10%	20%
Dep. Anual	8.000,00	800,00	1.500,00	300,00	500,00	1.000,00
Dep. Mensal	666,67	66,67	125,00	25,00	41,67	83,33
Qtde de Meses até 2016	84	60	84	60	79	60
Dep. Acum até 2016	56.000,00	4.000,00	10.500,00	1.500,00	3.291,67	5.000,00

Bem	Imóvel	Veículo***	Móveis e Utens	Computador***	Equipamentos	Veículo***
Data Aquisição	06.08.2010	08.08.2012	10.12.2012	0703.2013	15.05.2014	08.09.2015
Valor	3.800,00	8.000,00	25.000,00	20.000,00	7500,00	3.000,00
Taxa	20%	20%	20%	10%	20%	20%
Dep. Anual	760,00	1.600,00	5.000,00	2.000,00	15000,00	600,00
Dep. Mensal	63,33	133,33	416,67	166,67	125,00	50,00
Qtde de Meses até 2016	60	53	49	46	32	16
Dep. Acum até 2016	3.800,00	7066,67	20.416,67	7666,67	4.000,00	800,00

Bem	Imóvel	Veículo***
Data Aquisição	05.02.2016	07072016
Valor	70.000,00	6.000,00
Taxa	20%	20%
Dep. Anual	14.000,00	1.200,00
Dep. Mensal	1.166,67	100,00
Qtde de Meses até 2016	11	6
Dep. Acum até 2016	12.833,33	600,00

Fonte: elaborada pela autora.

*** Refere-se aos bens que já atingiram a quantidade total de anos depreciáveis, no caso, são bens que tiveram a taxa anual de 20% totalizando 5 anos ou 60 meses.

O segundo passo é preencher a tabela solicitada.

Tabela 4.18 | Movimentação do Imobilizado e Intangível – Empresa Gás Total

Movimentação do Imobilizado/Intangível					
Data	Bem	Taxa Depreciação/Amortização	Custo do Bem - R\$	Depreciação Acumulada	Valor Contábil ou Valor Líquido - R\$
05.01.2010	Imóvel	4%	200.000,00	56.000,00	144.000,00
15.01.2010	Veículo	20%	4.000,00	4.000,00	-
15.01.2010	Móveis e Utens	10%	15.000,00	10.500,00	4.500,00
15.01.2010	Computador	20%	1.500,00	1.500,00	-

01.06.2010	Equipamentos	10%	5.000,00	3.291,00	1.708,33
05.10.2010	Veículo	20%	5.000,00	5.000,00	-
06.03.2011	Computador	20%	3.800,00	3.800,00	-
08.08.2012	Software	20%	8.000,00	7.066,67	933,33
10.12.2012	Veículo	20%	25.000,00	20.416,67	4.583,33
07.03.2013	Móveis e Utens	10%	20.000,00	7.666,67	12.333,33
15.05.2014	Veículo	20%	7.500,00	4.000,00	3.500,00
18.09.2015	Marcas	20%	3.000,00	800,00	2.200,00
05.02.2016	Veículo	20%	70.000,00	12.833,33	57.166,67
07.07.2016	Computador	20%	6.000,00	600,00	5.400,00
			373.800,00	137.475,00	236.325,00

Fonte: elaborada pela autora.

E o terceiro passo é agrupar as mesmas contas e separar o imobilizado do intangível.

Tabela 4.19 | Resumo do Imobilizado e Intangível – Empresa Gás Total

Movimentação do Imobilizado				
Bem	Taxa Depreciação/ Amortização	Custo do Bem - R\$	Depreciação Acumulada	Valor Contábil ou Valor Líquido - R\$
Imóveis	4%	200.000,00	56.000,00	144.000,00
Veículo	20%	111.500,00	46.250,00	65.250,00
Móveis e Utens	10%	35.000,00	18.166,67	16.833,33
Computador	20%	11.300,00	5.900,00	5.400,00
Equipamentos	10%	5.000,00	3.291,67	1.708,33
Total		362.800,00	129.608,34	233.191,66

Movimentação do Intangível				
Bem	Taxa Depreciação/ Amortização	Custo do Bem - R\$	Depreciação Acumulada	Valor Contábil ou Valor Líquido - R\$
Software	20%	8.000,00	7.066,67	933,33
Marcas	20%	3.000,00	800,00	2.200,00
Total		362.800,00	129.608,34	233.191,66

Fonte: elaborada pela autora.

Depreciação dos bens da empresa Faz de Conta Ltda.

Descrição da situação-problema

A empresa Faz de Conta Ltda apresentou a seguinte relação de contas do imobilizado:

Tabela 4.20 | Informações das contas do Imobilizado da empresa Faz de Conta Ltda

Descrição	Valor
Máquinas e Equipamentos adquiridos em 02/01/2012	500.000,00
Veículos adquiridos em 03/03/2013	200.000,00
Móveis e Utensílios adquiridos em 05/06/2014	120.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

No dia 10/10/2017, a empresa adquiriu máquinas e equipamentos no valor de R\$ 150.000,00 para ser utilizada em três turnos na empresa.

Qual o valor da depreciação acumulada e o valor contábil líquido de todos os bens imobilizados em 31/12/2017?

Resolução da situação-problema

Aluno, para resolver essa situação-problema, é necessário calcular a depreciação de cada bem, lembre-se de consultar a Tabela 4.14

Máquinas e equipamentos: $R\$ 500.000,00 \times 10\% = R\$ 50.000,00$ ao ano e $R\$ 4.166,67$ ao mês

Jan/2012 a Dez/2017 = 6 anos ou 72 meses

$R\$ 4.166,67 \times 72 \text{ meses} = R\$ 300.000,00$

Veículos: $R\$ 200.000,00 \times 20\% = R\$ 40.000,00$ ao ano e $R\$ 3.333,33$ ao mês

Mar/2013 a Dez/2017 = 4 anos e 10 meses ou 58 meses

$R\$ 3.333,33 \times 58 \text{ meses} = R\$ 193.333,14$

Móveis e Utensílios: R\$ 120.000,00 x 10% = 12.000,00 ao ano e R\$ 1.000,00 ao mês

Jun/2014 a Dez/2017 = 3 anos e 7 meses ou 43 meses

R\$ 1.000,00 x 43 meses = R\$ 43.000,00

Máquinas e equipamentos

Taxa = 10% x coeficiente (3 turnos) 2 = 20%

R\$ 150.000,00 x 20% = R\$ 30.000,00 ao ano e R\$ 2.500,00 ao mês

Out/2017 a Dez/2017 = 3 meses

R\$ 2.500,00 x 3 meses = R\$ 7.500,00

Agora, basta somar os bens, a depreciação acumulada e calcular o valor contábil líquido.

Tabela 4.21 | Movimentação do Imobilizado da empresa Faz de Conta em 31/12/2017

Movimentação do Intangível			
Bem	Custo do Bem - R\$	Depreciação Acumulada	Valor Contábil ou Valor Líquido - R\$
Máquinas e Equipamentos	650.000,00	307.500,00	342.500,00
Veículo	200.000,00	193.333,14	6.666,86
Móveis e Utensílios	120.000,00	43.000,00	77.000,00
Total	970.000,00	543.833,14	426.166,86

Fonte: elaborada pela autora.

Faça valer a pena

1. De acordo com Souza (2012, p. 239):



Depreciação é o custo ou despesa de imobilizados decorrentes do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. A depreciação do ativo imobilizado diretamente empregado na produção é tratada como custo (custo indireto de fabricação), enquanto que a depreciação

dos ativos não utilizados na produção são contabilizadas como despesa [...].

Diante do contexto apresentado, analise as afirmativas a seguir:

- I. Os terrenos não sofrem depreciação, pois têm a característica de valorização.
- II. Os projetos florestais não sofrem depreciação, pois são destinados à exploração dos frutos.
- III. Os prédios ou construções não alugadas, sofrem depreciação de 4% ao ano.
- IV. As obras de arte sofrem depreciação de 5% ao ano.
- V. Os edifícios e terrenos devem ser lançados separadamente, pois os edifícios não sofrem depreciação.

Assinale a alternativa que demonstra a resposta correta.

- a) Apenas a afirmativa I está correta.
- b) Apenas a afirmativa III está correta.
- c) Apenas as afirmativas II e IV estão corretas.
- d) Apenas as afirmativas I, III e V estão corretas.
- e) Apenas as afirmativas II, IV e V estão corretas.

2. Existem diversos métodos para se calcular a depreciação: método linear, método das somas dos dígitos, método das horas trabalhadas, entre outras, também é permitido o cálculo da depreciação acelerada para os bens que trabalham mais de 8 horas diárias, e há uma especificidade quando a empresa adquire bens usados.

Diante deste contexto, analise o caso a seguir.

A empresa Vila Olímpia adquiriu uma máquina usada em 02/01/2017 no valor de R\$ 50.000,00, essa máquina foi vendida pela empresa Vila Augusta, cuja aquisição da máquina foi em 02/01/2015 com depreciação anual de 10%.

Assinale a alternativa que demonstra a taxa a ser utilizada pela empresa Vila Olímpia para a depreciação da máquina usada.

- a) 10%.
- b) 12,5%.
- c) 15%.
- d) 20%.
- e) 25%.

3. A exaustão dos recursos minerais é calculada de duas formas, ou pelo prazo de concessão ou pela relação do volume de produção do período e a possança conhecida da mina.

Analise o caso a seguir.

A empresa Mina de Ouro adquiriu, em janeiro de 2015, a concessão para exploração de uma mina no período de 6 anos, no valor de R\$ 300.000,00.

A capacidade estimada (possança) da mina é de 500.000 toneladas.

Diante do contexto apresentado, avalie as seguintes asserções e a relação proposta entre elas:

I. O valor da taxa de exaustão em relação ao prazo de concessão é de 16,67%

PORQUE

II. A taxa do prazo de concessão leva em conta a capacidade estimada da mina.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As asserções I e II são proposições verdadeiras, e a II é uma justificativa da I.
- b) As asserções I e II são proposições verdadeiras, mas a II não é uma justificativa da I.
- c) A asserção I é uma proposição verdadeira, e a II é uma proposição falsa.
- d) A asserção I é uma proposição falsa, e a II é uma proposição verdadeira.
- e) As asserções I e II são proposições falsas.

Seção 4.3

Provisões e Perdas Estimadas

Diálogo aberto

Leonardo está muito feliz com a evolução dos controles e dos relatórios na contabilidade da empresa, agora terá como missão, verificar quais são as contas do ativo que estão sujeitas a provisões. Para isso, fez uma análise nas contas do ativo e identificou que a distribuidora precisará registrar duas provisões: 1) provisão para crédito de liquidação duvidosa e 2) provisão para redução ao valor de mercado. Para realizar a primeira provisão, Leonardo precisa descobrir qual índice utilizará para o cálculo, ele precisará de informações dos três últimos anos referente aos clientes que deixaram de honrar suas dívidas. Leonardo solicitou essa informação a Renato, que também é diretor comercial, e que lhe entregou o relatório que apresentaremos a seguir. Em relação à segunda provisão, Leonardo solicitou a Ricardo, seu sócio, que fizesse uma pesquisa referente ao valor de mercado do botijão de gás no mês de janeiro de 2017 para decidir qual será o valor da provisão a ser lançado no grupo de estoques.

Ricardo apresentou os seguintes dados:

A pesquisa também será apresentada a seguir.

Tabela 4.22 | Composição dos clientes devedores

Composição dos Clientes Devedores - Gás Total		
Ano	Clientes - A receber	Valor não recebido
2014	27000,00	1.055,70
2015	33.000,00	1.567,50
2016	37000,00	2.775,00

Fonte: elaborada pela autora.

Obs: Em 31/01/2017, o saldo da conta clientes é de R\$ 39.000,00.

Durante a pesquisa, Ricardo identificou que os produtos sofreram uma queda, chegando ao valor de compra de R\$ 48,00. A principal causa para essa redução foi a queda das cotações do produto no mercado internacional

Diante dessa situação, você acredita que é necessário ajustar o valor do estoque? Lembre-se de que ocorreu uma queda no valor do botijão de gás. E quanto à provisão para crédito de liquidação duvidosa, você tem ideia como calcular o indicador dessas perdas de clientes?

Portanto você será o responsável por ajudar Leonardo a escolher o indicador para o cálculo de provisão para crédito de liquidação duvidosa e o valor do ajuste do estoque.

Não pode faltar

Olá, aluno.

Chegamos na última seção desta disciplina e, para encerrar com chave de ouro, você aprenderá sobre as provisões e perdas ativas, ou seja, contas redutoras ou retificadoras do ativo.

Mas afinal o que significa essas contas redutoras do ativo? São contas que fazem parte do ativo, mas que têm a origem credora, ou seja, diminuem o valor do ativo, e são apresentadas com o sinal negativo.

Cada uma dessas contas possui representatividade nos grupos de contas do Balanço Patrimonial e são importantes para demonstrar a realidade dos saldos das contas.

Vamos estudar sobre: provisão para crédito de liquidação duvidosa, ajustes a valor presente de clientes, provisão para ajuste ao valor de mercado e também a conta de provisão para perdas de investimentos. Também estudaremos sobre as duplicatas descontadas que na legislação das Sociedades Anônimas antes da sua atualização eram consideradas como conta redutora do ativo e agora pertence ao grupo do passivo e, por fim, veremos a conta ajustes de valor presente de fornecedores, conta redutora do passivo.

Provisão para crédito de liquidação duvidosa

Esta conta representa uma provisão de possíveis perdas relacionadas com o recebimento dos clientes de curto ou longo prazo, referente às vendas de mercadorias, aos produtos ou à prestação de serviços a prazo.

Geralmente, essa provisão é constituída no encerramento do exercício e tem como base o histórico das perdas com clientes que ocorreram nos exercícios anteriores.

Exemplo: A empresa Mogiana Ltda. apresentou os seguintes dados relacionados às vendas a prazo e o valor que deixou de receber de seus clientes nos três últimos anos:

Tabela 4.23 | Direitos a receber x Valores não recebidos

Direitos a receber – Clientes ou Duplicatas a Receber	Valores não recebidos
2013 – R\$ 100.000,00	2013 – R\$ 12.000,00
2014 – R\$ 150.000,00	2014 – R\$ 18.000,00
2015 – R\$ 210.000,00	2015 – R\$ 28.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Uma forma de calcular a taxa para a provisão é encontrar o percentual das perdas de cada ano, assim:

$$2013 - R\$ 12.000,00 : R\$ 100.000,00 \times 100 = 12\%$$

$$2014 - R\$ 18.000,00 : R\$ 150.000,00 \times 100 = 12\%$$

$$2015 - R\$ 28.000,00 : R\$ 210.000,00 \times 100 = 13,33\%$$

Agora vamos fazer uma média aritmética:

$$12\% + 12\% + 13,33\% = 37,33\% : 3 \text{ anos} = 12,44\%$$

No ano de 2016, a empresa Mogiana informou o valor a receber de clientes em R\$ 250.000,00, portanto, vamos aplicar o percentual encontrado 12,44% neste valor.

$$R\$ 250.000,00 \times 12,44\% = 31.100,00$$

O registro contábil é realizado dessa forma:

D – Despesas com crédito de liquidação duvidosa (Despesas Operacionais - Comerciais) – 31.100,00

C – Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 31.100,00

Vamos supor que, no mês de março de 2017, um dos clientes tenha decretado falência e o montante de R\$ 5.000,00 que fazia parte da provisão foi confirmado como incobrável, sendo assim, é necessário realizar a baixa da conta de clientes e da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

D - Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 5.000,00

C – Clientes (Ativo) – 5.000,00

No encerramento do ano de 2017, a nova provisão deverá ser constituída, porém temos que salientar que a conta “Provisão para crédito de liquidação duvidosa” poderá ainda ter saldo. Nesse caso, podemos fazer a reversão do valor ou a complementação.

Saldo da conta “Provisão para crédito de liquidação duvidosa”:
R\$ 26.100,00

Determinação da nova taxa de depreciação

Tabela 4.24 | Direitos a receber x Valores não recebidos - Nova taxa de depreciação

Direitos a receber – Clientes ou Duplicatas a Receber	Valores não recebidos
2014 – R\$ 150.000,00	2013 – R\$ 18.000,00
2015 – R\$ 210.000,00	2014 – R\$ 28.000,00
2016 – R\$ 250.000,00	2016 – R\$ 33.000,00

Fonte: elaborada pela autora.

Percentual das perdas de cada ano:

2014 – R\$ 18.000,00 : R\$ 150.000,00 x 100 = 12%

2015 – R\$ 28.000,00 : R\$ 210.000,00 x 100 = 13,33%

2016 – R\$ 25.000,00 : R\$ 250.000,00 x 100 = 10%

Agora vamos fazer uma média aritmética:

$12\% + 13,33\% + 10\% = 35,33\% : 3 \text{ anos} = 11,78\%$

Valor da conta clientes do ano de 2017: R\$ 290.000,00 x 11,78%
= 34.162,00.

Se optarmos pela reversão, faremos dois lançamentos, o primeiro relacionado a reversão do saldo da conta e o segundo da nova provisão, veja:

D - Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 26.100,00

C – Reversão da provisão para crédito de liquidação duvidosa (Outras Receitas Operacionais) – 26.100,00

D – Despesas com crédito de liquidação duvidosa (Despesas Operacionais - Comerciais) – 34.162,00

C – Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 34.162,00

Se optarmos pelo registro da complementação, faremos o lançamento com a diferença dos valores:

Nova provisão: R\$ 34.162,00 menos Saldo da Provisão anterior: R\$ 26.100,00 = R\$ 8.062,00

D – Despesas com crédito de liquidação duvidosa (Despesas Operacionais - Comerciais) – 8.062,00

C – Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 8.062,00



Assimile

Há duas formas de constituir nova provisão para créditos de liquidação duvidosa:

- 1) Realizar nova provisão e reverter a provisão anterior ou
- 2) Complementar o valor da nova provisão, descontado o valor da provisão anterior.

Ajustes a valor presente de clientes

Os ajustes a valor presente estão relacionados com as operações de longo prazo, ou seja, com a conta clientes ou duplicatas a receber classificadas no ativo realizável a longo prazo e pode ocorrer também no ativo circulante se houver efeito relevante.



Assimile

De acordo com Souza (2012, p. 622): "Efeito relevante é aquele que causa distorções no Patrimônio Líquido da empresa caso não seja registrado".

De acordo com o CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, item 21:



Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

O ajuste a valor presente tem o objetivo de excluir os juros embutidos nos preços de vendas a prazo e permite comparabilidade com vendas à vista.

Para facilitar, vamos verificar o exemplo da Cia Amazonas, que realizou vendas a prazo para recebimento em 20 meses no valor de R\$ 100.000,00.

Composição dos valores:

Receitas de Vendas: R\$ 80.000,00

Juros e Inflação: R\$ 20.000,00

Registro contábil da venda:

D – Clientes/ Duplicatas a Receber – R\$ 100.000,00 (Ativo)

C – Receitas de Vendas – R\$ 100.000,00 (Receita Bruta de Vendas)

Para realizar o ajuste é necessário inserir o seguinte lançamento:

D – Ajustes de Valor Presente – R\$ 20.000,00 (Redutora da Receita Bruta de Vendas)

C – Ajuste ao Valor Presente – R\$ 20.000,00 (Redutora do Ativo – Clientes)

Como o valor dos juros e da inflação equivale a um período de 20 meses, é necessário identificar o valor mensal devido ao princípio da competência, ou seja, mensalmente a empresa precisa reconhecer o valor como receita financeira.

$R\$ 20.000,00 : 20 \text{ meses} = R\$ 1.000,00.$

Veja o registro que deverá ser feito mensalmente.

D – Ajustes de Valor Presente – R\$ 1.000,00 (Redutora do Ativo – Clientes)

C – Receita de Ajuste ao Valor Presente – R\$ 1.000,00 (Receita Financeira)



Pesquise mais

Saiba mais sobre ajuste de valor presente, acesse o vídeo a seguir:
Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=PBvTq9vHHk4>>.
Acesso em: 31 dez. 2017.

Provisão para ajuste ao valor de mercado

Esta provisão está relacionada aos estoques e, de acordo com a Lei 6.404/76, atualizada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, art

183, item II, os elementos do ativo serão classificados conforme alguns critérios:



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

A lei afirma que o valor dos estoques deve ser avaliado pelo custo ou pelo valor de mercado, dos dois o menor.

Vamos verificar o exemplo da empresa Guarapari S/A.

A empresa adquiriu 1.000 unidades do produto X pelo custo unitário de R\$ 10,00 e, no final do exercício, apresentou as seguintes informações:

- Preço unitário da venda: R\$ 15,00.
- Impostos sobre vendas: 20%.
- Comissão dos vendedores: 5% sobre o valor da venda.
- Gastos unitários com embalagem: R\$ 0,50.
- Margem de lucro esperado: 15% sobre o custo.

Tabela 4.25 | Composição do valor realizável líquido

	Descrição	R\$
	Vendas	15,00
(-)	Impostos - 20%	3,00
(-)	Comissão - 5%	0,75
(-)	Embalagem	0,50
(-)	Margem de Lucro - 15%	1,50
(=)	Valor realizável líquido unitário	9,25

Fonte: elaborada pela autora.

Custo dos estoques = 1.000 unidades a R\$ 10,00 = R\$ 10.000,00

Valor realizável = 1.000 unidades a R\$ 9,25 = R\$ 9.250,00

Como o valor realizável líquido está menor do que o valor do custo registrado na conta estoque, é necessário constituir uma provisão da diferença entre eles, ou seja, o valor de R\$ 750,00.

D – Despesas com Ajustes a Valor de Mercado – R\$ 750,00
(Despesas Operacionais)

C – Provisão para ajustes a valor de mercado – R\$ 750,00
(Redutora do Ativo – Estoques)

Provisão para perdas de investimentos

Como o próprio nome diz, essa provisão está relacionada com o grupo “Investimentos” do Ativo não Circulante. O art. 183 da Lei das Sociedades Anônimas, item III, afirma que:

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

Esta provisão está relacionada com as participações no capital de outras sociedades, que não estão contidos no método de equivalência patrimonial. É necessária a constituição dessa provisão quando se constatar que as ações ou capital da empresa investida sofrer uma desvalorização. Ribeiro (2011, p. 338) define como perdas permanentes os seguintes fatos:

- a) Redução do lucro apurado da investida, a cada ano.
- b) Apuração de prejuízos por vários anos.
- c) Desativação de projetos.
- d) Fechamento de filiais.
- e) Pedido de falência ou concordata.

Vamos verificar o exemplo da Cia Miranda que adquiriu 10.000 ações da Cia Soares no valor nominal de 1,50, totalizando R\$ 15.000,00, após análise dos últimos 3 anos, constatou-se que a Cia Soares vem apresentando prejuízo e as suas ações sofreram queda, agora equivale a R\$ 1,20.

Segue o lançamento de ajuste.

D – Despesas com Provisão para Perdas de Investimentos – R\$ 3.000,00 (Outras Despesas)

C – Provisão para Perdas de Investimentos – R\$ 3.000,00 (Redutora do Ativo não Circulante – Investimentos)



Pesquise mais

Saiba mais método de equivalência patrimonial: Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CtCWTGINu-g>>. Acesso em: 31 dez. 2017.

Duplicatas Descontadas

As duplicatas descontadas antes eram classificadas no ativo circulante como conta redutora dos clientes ou duplicatas a receber, após a atualização da Lei das Sociedades Anônimas, por meio da Lei 11.941/09, as duplicatas descontadas passaram a ser classificadas no passivo circulante, pois têm características de um financiamento ou empréstimo bancário.

De acordo com Souza (2012, p. 213):



O desconto de duplicatas é uma operação financeira realizada entre uma empresa e uma instituição financeira. A empresa quando realiza uma venda a prazo e necessita de dinheiro, entrega a duplicata para o banco e este, após cobrar juros, realiza um depósito na conta corrente da empresa. A empresa nessa operação assume responsabilidade solidária, pois caso o cliente não realize o pagamento na data prevista, o banco debita o valor da duplicata na conta corrente da empresa.

Vamos verificar um exemplo de operação de duplicatas descontadas:

A empresa J. Print realizou uma operação de duplicatas descontadas com o Banco Americano em 01/08/2017 no valor de R\$ 100.000,00, as duplicatas vencem em 31/10/2017, e o banco cobrou juros simples de 3% ao mês e uma taxa bancária no valor de R\$ 1.000,00.

Primeiramente vamos calcular o valor dos juros.

$$\text{R\$ } 100.000,00 \times 3\% = 3.000,00 \text{ ao mês}$$

$$\text{R\$ } 3.000,00 \times 3 \text{ meses} = \text{R\$ } 9.000,00.$$

E agora veremos o valor líquido das duplicatas:

Valor das duplicatas:
R\$ 100.000,00

(-) Valor dos juros:
R\$ 9.000,00

(-) Valor da taxa:
R\$ 1.000,00

(=) Valor líquido a receber: R\$ 90.000,00

D – Banco – R\$ 90.000,00 (Ativo)

D – Juros a Vencer – R\$ 9.000,00 (Redutora do Passivo – Empréstimos)

D – Despesas Bancárias – R\$ 1.000,00 (Despesas Financeiras)

C – Duplicatas Descontadas – R\$ 100.000,00 (Passivo – Empréstimos)

Temos que lembrar o princípio da competência que diz que as despesas devem ser reconhecidas no momento em que ocorrem o fato. Portanto, o valor dos juros R\$ 9.000,00 não deve ser lançado de uma única vez na conta de despesas, e sim mensalmente, quando for incorrido os juros.

Deverá ser realizado no dia 31/08, 30/09 e 31/10 o seguinte lançamento:

D – Despesas com Juros – R\$ 3.000,00 (Despesas Financeiras)

C – Juros a Vencer – R\$ 3.000,00 (Redutora do Passivo – Empréstimos)

Perceba que no final dos três meses, teremos uma despesa financeira no valor de R\$ 9.000,00 e o valor da conta Juros a Vencer será zero.



Exemplificando

Quando ocorrer o registro das duplicatas descontadas, lembre-se de que o seu valor não é igual ao valor das duplicatas negociadas no banco, o valor correto das duplicatas descontadas corresponde ao valor líquido, veja o exemplo a seguir:

Duplicatas a receber negociadas no banco: R\$ 800.000,00

Valor dos Juros: R\$ 80.000,00

Valor da taxa: R\$ 20.000,00

O valor corresponde as duplicatas descontadas é: R\$ 700.000,00, ou seja, o valor das duplicatas a receber menos os juros e as taxas bancárias.

Vamos verificar as possibilidades de registro das duplicatas no seu vencimento.

1. O cliente realizou o pagamento no valor de R\$ 100.000,00 na data de 31/10/2017.

D – Duplicatas Descontadas – R\$ 100.000,00 (Passivo – Empréstimos)

C – Duplicatas a Receber – R\$ 100.000,00 (Ativo – Clientes)

Nesse caso, houve a baixa das duplicatas a receber, pois o cliente honrou seu compromisso e também houve a baixa da conta de duplicatas descontadas, já que a empresa não tem mais nenhuma obrigação com o banco, devido ao pagamento da dívida pelo cliente.

2. O cliente não realizou o pagamento no valor de R\$ 100.000,00 na data de 31/10/2017.

D – Duplicatas Descontadas – R\$ 100.000,00 (Passivo – Empréstimos)

C - Bancos - R\$ 100.000,00 (Ativo)

Nesse caso, o cliente não honrou com sua dívida e o Banco Americano descontou este valor da empresa J Print, portanto a empresa J Print não tem mais nenhuma dívida com o banco, mas o cliente ainda possui uma dívida com a empresa J Print.

3. O cliente realizou o pagamento no valor de \$ 100.000,00 na data de 30/11/2017.

D - Bancos – R\$ 100.000,00 (Ativo)

C – Clientes – R\$ 100.000,00 (Ativo)

Como a operação com o banco já tinha sido finalizada, houve um registro da baixa do cliente e do recebimento do valor.



Refleta

Você sabe qual motivo leva as empresas a negociarem suas duplicatas?
E porque a operação de duplicatas descontadas passou a ser classificadas no passivo?

Ajustes de valor presente de fornecedores

A provisão para ajustes ao valor presente de fornecedores também tem como base o CPC 12 - Ajuste a Valor Presente, citado no ajuste a valor presente de clientes. Geralmente ocorrem com as obrigações de longo prazo, mas se houver efeito relevante, as obrigações também poderão ser ajustadas a curto prazo.

Vamos verificar o exemplo da empresa Nova Europa S/A que comprou mercadorias com vencimento para 20 meses, no valor de R\$ 150.000,00, com juros embutidos no valor de R\$ 35.000,00.

D – Estoque de Mercadorias – R\$ 115.000,00 (Ativo)

D – Ajuste a valor presente – R\$ 35.000,00 (Redutora do Passivo – Fornecedores)

C – Fornecedores – R\$ 150.000,00 (Passivo)

Note que o valor lançado na conta de estoques de mercadorias é o valor líquido sem os juros. Também temos que realizar o

reconhecimento das despesas de juros mensalmente, de acordo com o princípio da competência. Veja:

$$\text{R\$ } 35.000,00 : 20 \text{ meses} = \text{R\$ } 1.750,00 \text{ ao mês}$$

D – Despesas com Juros - R\$ 1.750,00 (Despesas Financeiras)

C - Ajuste a valor presente – R\$ 1.750,00 (Redutora do Passivo – Fornecedores)



Exemplificando

Tabela 4.26 | Composição do valor realizável líquido

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante Cientes	Passivo Circulante Fornecedores
(-) Provisão para crédito de Liquidação duvidosa	(-) Ajuste a valor Presente
Estoques	Empréstimos
(-) Provisão para redução ao valor de mercado	Duplicatas Descontantes
Ativo não Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Cientes	Passivo não Circulante
(-) Ajuste a valor Presente	Patrimônio Líquido
Investimentos	
(-) Provisão para perdas de investimento	
Intangível	

Fonte: elaborada pela autora.

Sem medo de errar

Para resolver a situação-problema desta seção, é necessário

o entendimento sobre a conta contábil "provisão para crédito de liquidação duvidosa" e "ajuste ao valor de mercado".

A conta provisão para crédito de liquidação duvidosa é uma conta redutora da conta de clientes e/ou duplicatas a receber, e representa um valor relacionado a possíveis perdas, ou seja, o não recebimento dos clientes relacionados a venda a prazo.

Sendo assim, Leonardo iniciou as análises a partir da tabela apresentada por Renato, diretor comercial da empresa, sobre as perdas efetivas relacionadas aos recebimentos dos clientes.

Leonardo calculou o percentual de perdas por ano e depois realizou uma média dos três últimos anos e chegou no percentual de 5,39%.

Tabela 4.27 | Composição dos clientes devedores

Composição dos Clientes Devedores - Gás Total			
Ano	Clientes - A receber	Valor não recebido	%
2014	27000,00	1.055,70	3,91%
2015	33.000,00	1.567,50	4,75%
2016	37000,00	2.775,00	7,50%
Média			5,39%

Fonte: elaborada pela autora.

Obs: Em 31/01/2017, o saldo da conta clientes é de R\$ 39.000,00.
 $R\$ 39.000,00 \times 5,39\% = 2.102,10$.

Segue o lançamento da provisão:

D – Despesas com crédito de liquidação duvidosa (Despesas Operacionais - Comerciais) – 2.102,10

C – Provisão para crédito de liquidação duvidosa (Redutora do Ativo – Clientes) – 2.102,10

Para realizar o registro do ajuste do valor de mercado, é preciso compreender que esse ajuste é realizado apenas se o valor contábil for

maior que o valor de mercado, dessa forma, é feito um lançamento com a diferença entre os dois valores (contábil e mercado), essa diferença é representada de forma negativa no Balanço Patrimonial. Se o valor dos estoques lançado na contabilidade for menor que o valor de mercado, nenhum ajuste será necessário.

Para calcular o ajuste a valor de mercado, é necessário consultar a ficha de estoque da empresa Gás Total em janeiro de 2017, apresentada na Seção 4.1.

Veja os saldos finais da conta de estoque:

Tabela 4.28 | Saldo final da conta estoques em 31/01/2017.

Estoque em 31/01/2017		
Qtde	Valor Unitário	Valor Total
5	56,00	280,00
20	50,00	1.000,00
25		1.280,00

Fonte: elaborada pela autora.

Como o valor de mercado do botijão de gás, no mês de janeiro, corresponde a R\$ 48,00, valor apresentado pela pesquisa feita pelo sócio Ricardo, é necessário realizar o ajuste no grupo de estoques.

$$5 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 48,00 = 240,00$$

$$20 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 48,00 = 960,00$$

$$\text{Total} = \text{R\$ } 1.200,00$$

Nesse caso, faremos um ajuste de R\$ 80,00.

D – Despesas com Ajustes a Valor de Mercado – R\$ 80,00 (Despesas Operacionais)

C – Provisão para ajustes a valor de mercado – R\$ 80,00 (Redutora do Ativo – Estoques)

Operações com duplicatas

Descrição da situação-problema

A empresa Dominó S/A precisou realizar uma operação de duplicatas em 01/02/2017, pois necessitava de capital de giro, para pagar suas dívidas com fornecedores.

A empresa tinha uma duplicata a receber do cliente Ferrão S/A com vencimento em 31/05/2017 no valor de R\$ 45.000,00 e negociou com o banco essa duplicata.

O Banco Brasileiro S/A cobrou uma taxa de R\$ 500,00 para essa operação, e juros simples de 5% ao mês.

Na data de 31/05/2017, o cliente Ferrão S/A não quitou suas dívidas.

Qual o valor do ativo na data de 31/05/2017 da empresa Dominó S/A?

Resolução da situação-problema

Para resolver essa situação-problema, é necessário realizar os cálculos e os registros da operação de duplicatas descontadas.

O primeiro passo é calcular os juros simples.

São 4 meses (fevereiro a maio) – 5% ao mês

$R\$ 45.000,00 \times 5\% = R\$ 2.250,00$ ao mês.

$R\$ 2.250,00 \times 4 \text{ meses} = R\$ 9.000,00$

Valor das duplicatas: R\$ 45.000,00

(-) Valor dos juros: R\$ 9.000,00

(-) Valor da taxa: R\$ 500,00

(=) Valor líquido a receber: R\$ 35.500,00

Registro da operação da duplicata em 01/02/2017

D – Banco – R\$ 35.500,00 (Ativo)

D – Juros a Vencer – R\$ 9.000,00 (Redutora do Passivo)

– Empréstimos)

D – Despesas Bancárias – R\$ 500,00 (Despesas Financeiras)

C – Duplicatas Descontadas – R\$ 45.000,00 (Passivo – Empréstimos)

Registro do reconhecimento das despesas em 28/02, 31/03, 30/04 e 31/05

D – Despesas com Juros – R\$ 2.250,00 (Despesas Financeiras)

C – Juros a Vencer – R\$ 2.250,00 (Redutora do Passivo – Empréstimos)

Esses valores totalizaram R\$ 9.000,00 no final dos 4 meses.

Registro da baixa das duplicatas descontadas pelo banco, pelo não recebimento dos clientes em 31/05/2017.

D – Duplicatas Descontadas – R\$ 45.000,00 (Passivo – Empréstimos)

C – Bancos – R\$ 45.000,00 (Ativo)

Para calcularmos o valor do ativo, não podemos esquecer da conta Duplicatas a Receber no valor de R\$ 45.000,00 que está em aberto, pois o cliente Ferrão S/A não realizou o pagamento.

Composição do Ativo:

D – Clientes – R\$ 45.000,00

D – Bancos – R\$ 35.500,00

C – Bancos – R\$ 45.000,00

Total do Ativo – D – R\$ 35.500,00.

Faça valer a pena

1. Quando o custo de aquisição das mercadorias ou produtos forem maiores em relação ao valor de mercado, é necessário constituir uma provisão para ajustes a valor de mercado no grupo de estoques no ativo.

A empresa Gardênia Ltda apresentou a seguinte análise em relação aos seus estoques:

Tabela 4.29 | Valores dos estoques: custo e mercado

Mercadoria	Valor do custo	Valor do Mercado	Ajustes
x	15.000,00	14.300,00	700,00
y	15.500,00	15.700,00	-
z	12.300,00	12.100,00	200,00

Fonte: elaborada pela autora.

Qual o valor que deverá ser lançado como ajustes a valor de estoques?

- a) R\$ 200,00.
- b) R\$ 500,00.
- c) R\$ 700,00.
- d) R\$ 900,00.
- e) R\$ 1.100,00.

2. As provisões ativas são constituídas para cobrir possíveis perdas relacionadas aos bens e direitos da empresa e estão amparadas pela Lei 6.404/76, atualizada pela Lei 11.638/07 e 11.941/09, essas contas aparecem no ativo como contas redutoras, diminuindo o saldo das respectivas contas. Diante do contexto apresentado, analise as afirmativas a seguir:

- I. Provisão para crédito de liquidação duvidosa.
- II. Provisão para Férias e 13º Salário.
- III. Provisão para ajuste a valor presente – fornecedor.
- IV. Provisão para perdas de investimentos.
- V. Duplicatas descontadas.

Assinale a alternativa que demonstra as contas relacionadas as provisões ativas.

- a) Apenas as afirmativas I e III.
- b) Apenas as afirmativas II e IV.
- c) Apenas as afirmativas I e IV.
- d) Apenas as afirmativas I, III e V.
- e) Apenas as afirmativas II, III e V.

3. Determinada empresa apresentou a seguinte relação de contas:

Tabela 4.30 | Relação de contas

Contas	R\$
Cientes	100.000,00
Estoques	150.000,00
Fornecedores	130.000,00
Participações no capital de outra empresa	50.000,00
Despesas Antecipadas	12.000,00
Duplicatas Descontadas	25.000,00
Provisão para ajuste a valor presente - Clientes	8.000,00
Provisão para ajuste a valor presente - Fornecedores	11.000,00
Provisão para crédito de liquidação duvidosa	22.500,00
Juros a Vencer	5.000,00
Provisão para ajuste a valor de mercado	18.700,00

Fonte: elaborada pela autora.

Assinale a alternativa que demonstra o total do ativo circulante:

- a) 207.800,00.
- b) 212.800,00.
- c) 220.800,00.
- d) 237.800,00.
- e) 262.800,00.

Referências

- FAHL, A.C; MANJANI, L.P.de.S; SILVA, M.F (orgs.). **Contabilidade**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.
- FALH, A.C; MARION, J.C. **Contabilidade Financeira**. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda, 2013.
- GRECO, A.L; AREND, L. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- NIYAMA, J.K; SILVA, C.A.T. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, C.L. **Manual de Contabilidade Básica: Uma introdução à Prática Contábil**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- RIBEIRO, O.M. **Contabilidade Geral Fácil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUZA, S.A.de. **Contabilidade geral 3D: básica, intermediária e avançada**. 1. Ed. São Paulo: Método, 2012.
- BRASIL. **Decreto nº 3.003, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 27 dez. 2017.
- BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 27 dez. 2017.
- CPC 04 (R1) – **Ativo Intangível**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2017.
- CPC 04 (R1) – **Ativo Imobilizado**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2012.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2017.
- FALH, A.C; MARION, J.C. **Contabilidade Financeira**. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda, 2013.
- GRECO, A.L; AREND, L. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PADOVEZE, C.L. **Manual de Contabilidade Básica: Uma introdução à Prática Contábil**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- RIBEIRO, O.M. **Contabilidade Geral Fácil**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SOUZA, S.A. de. **Contabilidade geral 3D: básica, intermediária e avançada**. 1. ed. São Paulo: Método, 2012
- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 27 dez. 2017.

CPC 12 – Ajuste a Valor Presente. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf>. Acesso em 31 dez. 2017.

FALH, A.C; MARION, J.C. **Contabilidade financeira**. 1. Ed. Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda, 2013.

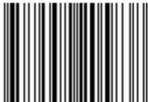
GRECO, A.L; AREND, L. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PADOVEZE, C.L. **Manual de contabilidade básica**: uma introdução à prática Contábil. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

SOUZA, S.A. de. **Contabilidade geral 3D**: básica, intermediária e avançada. 1. ed. São Paulo: Método, 2012.

ISBN 978-85-522-0583-8



9 788552 205838 >