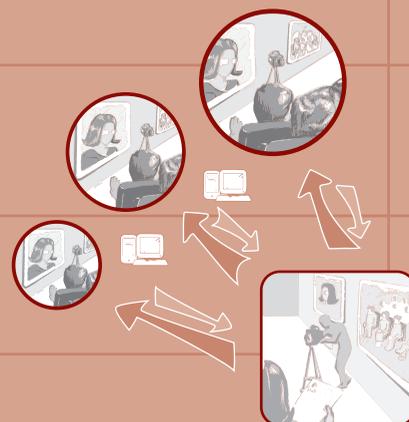


Curso de Graduação em

# Ciências Contábeis a distância

## CONTABILIDADE I

*Maria Denize Henrique Casagrande*



Universidade Federal de Santa Catarina  
Centro Sócio-Econômico  
Departamento de Ciências Contábeis



---

C334c Casagrande, Maria Denize Henrique

Contabilidade I/Maria D. H. Casagrande. 4ª imp. – Florianópolis : Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2014.

212 p. : il.

ISBN: 978-85-7426-078-5

Inclui bibliografia

Curso de Graduação em Ciências Contábeis a Distância

1. Contabilidade. 2. Patrimônio. 3. Balanço (Contabilidade). 4. Educação a distância.  
I. Universidade Federal de Santa Catarina. Departamento de Ciências Contábeis. II. Título.

CDU: 657

---

## **GOVERNO FEDERAL**

**Presidente da República** – Dilma Vana Rousseff  
**Ministro da Educação** – Aloizio Mercadante  
**Secretário de Educação a Distância** – João Carlos Teatini de Souza Clímaco  
**Coodenador Nacional da Universidade Aberta do Brasil** – Celso Costa

## **UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**Reitora** – Roselane Neckel  
**Vice-Reitora** – Lúcia Helena Pacheco  
**Pró-Reitora de Assuntos Estudantis** – Simone Matos Machado  
**Pró-Reitor de Pesquisa** – Jamil Assereuy Filho  
**Pró-Reitor de Extensão** – Edison da Rosa  
**Pró-Reitora de Pós-Graduação** – Joana Maria Pedro  
**Pró-Reitora de Graduação** – Roselane Fátima Campos  
**Secretária Especial da Secretaria Gestão de Pessoas**– Neiva Aparecida Gasparetto Cornélio  
**Pró-Reitora de Planejamento e Orçamento** – Beatriz Augusto de Paiva  
**Secretário de Cultura** – Paulo Ricardo Berton  
**Coordenadora UAB/UFSC** – Sonia Maria Silva Correa de Souza Cruz

## **CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**

**Diretora** – Elisete Dahmer Pfitscher  
**Vice Diretor** – Rolf Hermann Erdman

## **DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Chefe do Departamento** – Luiz Felipe Ferreira  
**Subchefe do Departamento** – Joisse Antonio Lorandi  
**Coorda. Geral do Curso de Graduação na modalidade a distância** – Maria Denize Henrique Casagrande  
**Coordenadora de Educação a Distância** – Eleonora Milano Falcão Vieira  
**Coordenador de Tutoria** – Altair Borgert  
**Coordenador de Pesquisa** - Darci Schnorrenberger  
**Coordenador de TCC** – Roque Brinckmann  
**Coordenador de Ambiente Virtual de Ensino e Aprendizagem** – Irineu Afonso Frey  
**Coordenador Financeiro** – Erves Ducati  
**Coordenador Pedagógico** – Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

## **SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA**

**Secretário de Educação à Distância** – Cícero Ricardo França Barboza

**Gestão Administrativo-Financeira** – Vladimir Arthur Fey

**Coordenação Geral de Produção** – Ana Luzia Dias Pereira

**Coordenação de Design Gráfico** – Victor Américo Cardoso

**Revisão Textual** – Marcelo Mendes de Souza

**Hipermídia** – Rafael Amaral de Oliveira

**Design Instrucional** – Marina Cabeda Egger Moellwald

**Projeto Editorial** – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

**Editoração Eletrônica** – Steven Nicolás Franz Peña

## **EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL – QUARTA EDIÇÃO**

**Coordenação de Design Instrucional** – Suelen Haidar Ronchi

**Design Instrucional** – Isabel Maria Barreiros Lucktenberg

**Revisão Textual** – Maria Geralda Soprana Dias

**Revisão de Material** – Patrícia Cella Azzolini

**Coordenação de Design Gráfico** – Giovana Schuelter

**Design Gráfico** – Fabrício Sawczen

Thiago Alves Vieira

**Ilustrações** – Aurino Neto

Natália de Gouvêa Silva

**Design de Capa** – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

**Projeto Editorial** – André Rodrigues da Silva

Felipe Augusto Franke

Guilherme Dias Simões

Steven Nicolás Franz Peña

## SUMÁRIO

<b>UNIDADE 1 – A CONTABILIDADE E SUAS FINALIDADES .....</b>	<b>12</b>
1.1 Conceito de Contabilidade .....	13
1.2 Objeto da Contabilidade .....	16
1.3 Campo de aplicação da Contabilidade .....	19
1.4 objeto e finalidade e da Contabilidade .....	21
1.5 Objetivos da Contabilidade .....	23
1.6 Usuários da informação contábil .....	24
Referências .....	31
<b>UNIDADE 2 – PATRIMÔNIO, ATIVO, PASSIVO</b>	
<b>E PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....</b>	<b>34</b>
2.1 Conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido .....	35
Alterações do patrimônio .....	45
2.2 A escrituração .....	47
2.3 Contas .....	50
Contas patrimoniais .....	51
Contas de resultado .....	51
Referências .....	66
<b>UNIDADE 3 – CONTABILIDADE POR</b>	
<b>BALANÇOS SUCESSIVOS .....</b>	<b>70</b>
3.1 Contabilidade por balanços sucessivos .....	71
3.2 Partidas dobradas .....	114
3.3 Através do débito e do crédito .....	116
3.4 O que é Inventário? .....	127
Inventário permanente .....	127
Inventário periódico .....	128
Estimativa de inventário .....	128
Como se calcula o custo das mercadorias vendidas no inventário periódico?.....	130
Como se faz o inventário periódico?.....	130
Contabilização do inventário periódico.....	131
3.5 Balancete de verificação e apuração do resultado do exercício.....	139
Referências .....	142

<b>UNIDADE 4 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....</b>	<b>146</b>
4.1 Balanço patrimonial .....	151
4.2 Demonstração do resultado do exercício.....	160
4.3 Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados .....	162
4.4 Demonstração das mutações do patrimônio líquido – DMPL .....	168
4.5 Demonstração das origens e aplicações de recursos.....	172
4.6 Demonstração do fluxo de caixa .....	191
Método direto .....	198
Método indireto .....	199
4.7 Demonstração do valor adicionado .....	201
Referências .....	212

## **CARO(A) ALUNO(A),**

Olá! Seja bem-vindo(a)!

Prezado(a) aluno(a), sinte-se bem recebido(a) nesta Disciplina!

É com muito prazer que estamos preparando este material para vocês que iniciam o Curso de Graduação em Ciências Contábeis na modalidade a distância, da Universidade Federal de Santa Catarina, cuja disciplina se chama *Contabilidade I*.

O objetivo deste livro didático é habilitá-lo a estruturar todas as demonstrações contábeis previstas na legislação societária a partir dos registros de operações típicas de empresas prestadoras de serviços e comerciais, realizados em estreita observância aos princípios fundamentais de Contabilidade. Além disso, há a intenção de provocar seu interesse em aprofundar o estudo da Contabilidade a partir do conjunto de demonstrações contábeis geradas e das discussões sobre a Contabilidade observada como ciência social.

Nosso objetivo principal é dar a vocês a oportunidade de conhecer o conceito do patrimônio e seus elementos, o balanço patrimonial, as entidades “em operação” (registros contábeis através de “balanços sucessivos” e através de “partidas dobradas”), a estruturação das demonstrações contábeis a partir do registro de operações (balanço patrimonial – BP, demonstração do resultado do exercício – DRE, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados – DLPA, demonstração das mutações do patrimônio líquido – DMPL, demonstração do fluxo de caixa – DFC, a demonstração das origens e aplicações de recursos – DOAR, ainda que essa última não mais seja obrigatória, mas continuaremos a ensinar). Há, também, as notas explicativas que devido as alterações da Lei n. 6.404/76 passaram a ter um espaço maior na publicação das demonstrações contábeis. Teremos também mais textos sobre a história da Contabilidade.

O processo ensino-aprendizagem dos conhecimentos sistematizados não é algo pronto e natural contido como gênese em cada ser humano, mas um processo que se constitui de múltiplos componentes do conhecimento e seus vínculos com a condição humana (LAFFIN, 2001, 2005).

Por isso a sua curiosidade será imprescindível nesta caminhada, e a motivação será uma força que se encontra no interior de cada um de vocês e pode estar ligada a um desejo, a um objetivo maior que é conhecer a Ciência Contábil.

Pensando em vocês, este livro didático adota uma linguagem clara e objetiva, e os assuntos são apresentados em ordem sequencial e cronológica, possibilitando um aprendizado eficiente.

*Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Maria Denize Henrique Casagrande*

**LISTA DE SIGLAS**

<b>A</b>	Ativo
<b>AC</b>	Ativo Circulante
<b>ANC</b>	Ativo não Circulante
<b>art.</b>	Artigo
<b>AP</b>	Ativo Permanente
<b>ARLP</b>	Ativo Realizável a Longo Prazo
<b>BS</b>	Balanço Social
<b>CCL</b>	Capital Circulante Líquido
<b>CCN</b>	Ciências Contábeis
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CM</b>	Correção Monetária
<b>CMV</b>	Custo das Mercadorias Vendidas
<b>CRC</b>	Conselho Regional de Contabilidade
<b>CVM</b>	Comissão de Valores Mobiliários
<b>DFC</b>	Demonstração do Fluxo de Caixa
<b>DLPA</b>	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
<b>DMPL</b>	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
<b>DOAR</b>	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
<b>DRE</b>	Demonstração do Resultado do Exercício
<b>DVA</b>	Demonstração do Valor Adicionado
<b>EI</b>	Estoque inicial
<b>EF</b>	Estoque final
<b>FEA</b>	Faculdade de Economia e Administração
<b>FIPECAFI</b>	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
<b>IBASE</b>	Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
<b>IBRACON</b>	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes

<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
<b>INSS</b>	Instituto Nacional de Seguridade Social
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>ISS</b>	Imposto sobre Serviços
<b>LP</b>	Longo Prazo
<b>MP</b>	Medida Provisória
<b>NBC</b>	Norma Brasileira de Contabilidade
<b>NPC</b>	Norma e Procedimento de Contabilidade
<b>P</b>	Passivo
<b>PC</b>	Passivo Circulante
<b>PNC</b>	Passivo não Circulante
<b>PL</b>	Patrimônio Líquido
<b>RBC</b>	Revista Brasileira de Contabilidade
<b>RCM</b>	Resultado da Compra de Mercadorias
<b>Res.</b>	Resolução
<b>S.A.</b>	Sociedades Anônimas
<b>SEP</b>	Superintendência de Relações com Empresas
<b>SIMPLES</b>	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e de Empresas de Pequeno Porte
<b>SNC</b>	Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria
<b>USP</b>	Universidade de São Paulo
<b>V</b>	Vendas



## Unidade 1

# A CONTABILIDADE E SUAS FINALIDADES

Nesta unidade, você estudará: o conceito de Contabilidade, o objeto, os objetivos, a finalidade, o campo de aplicação e seus usuários, que darão suporte para entendê-la como uma ciência social aplicada, e não uma ciência exata.

Você também aprenderá o conceito de patrimônio e patrimônio líquido.

---

## 1.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE

Por **definição**, **Contabilidade** é a ciência que estuda e controla o patrimônio, com o objetivo de representá-lo graficamente, evidenciando suas variações e estabelecendo normas para sua interpretação, análise e auditoragem, e serve como instrumento básico para a tomada de decisões de todos os setores direta ou indiretamente envolvidos com a empresa.

Para Franco (1997, p. 19),

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.



Registro, classificação, demonstração, análise e interpretação

Então, diante da conceituação de Franco, pode-se inferir que Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa (entidade).

Para Crepaldi (2008, p. 2):

Contabilidade é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade:

Entidade é qualquer pessoa física ou jurídica proprietária de um patrimônio. Entendamos por Pessoa Física, todos nós pessoas humanas, indivíduos (art. 40 Código Civil Brasileiro). Por Pessoa Jurídica, o indivíduo de existência abstrata, que nasce da reunião de duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, que se associam com um determinado fim (CREPALDI, 2008).



- Controlar o patrimônio das entidades;
- Apurar o resultado das entidades;
- Prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultados das entidades aos diversos usuários das informações contábeis.

Ela é muito antiga e surgiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Os próprios governantes, há muito tempo, começaram a utilizá-la para arrecadar impostos e tornar obrigatório para a maioria das empresas o registro de seus eventos econômicos.



Leia o texto SÁ. Antinio Lopes de. “História milenar da contabilidade, publicada pela IOB - Informação e objetivos - Temática Contábil e Balanços, ano XXIX, terceira semana de abril de 1995. nº 16, p.148-150.

Leia ainda, A evolução da contabilidade. Boletim IOB - Manual de procedimentos. Outubro/09. Fascículo 43, p.1-7.

Ressalta-se, entretanto, que a Contabilidade não deve ser feita visando basicamente a atender às exigências do governo, mas para auxiliar as pessoas a tomarem decisões.

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela Contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios contábeis (MARION, 2010).

Ribeiro (2005) afirma que a Contabilidade é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas, tendo como objetivo principal controlar esse patrimônio em decorrência de suas variações, pois as entidades são dinâmicas.

Existem, ainda, muitos outros conceitos de Contabilidade, mas, neste momento, apresenta-se o primeiro conceito oficial formulado no primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado no Rio de Janeiro, de 17 a 27 de agosto de 1924: “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

Portanto, definiu-se que a Contabilidade é uma ciência factual e social. A natureza social da Contabilidade se traduz na preocupação pela compreensão da maneira com que os indivíduos ligados à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam seus usuários; representa a realidade que deve ser observada por esse ramo do conhecimento humano.

Você sabia que a Contabilidade, mesmo que de forma não sistemática, existe desde 4000 a.C.? Entretanto, não existe unanimidade sobre sua natureza. Para alguns, ela se classifica como arte; para outros, como técnica ou, ainda, como ciência. Mas, apesar desses posicionamentos controversos, optou-se pela classificação da Contabilidade como uma disciplina de natureza científica, enquadrando-a como uma ciência factual e social, considerando que o fator social é preponderante na atividade contábil.



### Desenvolvimento da Ciência Contábil

A Contabilidade atinge sua maturidade entre os séculos XIII e XVI d.C. (comércio com as Índias, burguesia, Renascimento, mercantilismo, etc.), consolidando-se no trabalho elaborado pelo frade franciscano Luca Pacioli, que publicou, na Itália, em 1494, um trabalho sobre Contabilidade que ainda hoje é de grande utilidade no meio contábil. Assim, nasceu a Escola Italiana de Contabilidade, que dominou o cenário mundial até o início do século XX (MARION, 2010).

Entretanto, o desenvolvimento da Contabilidade como ciência foi notório nos Estados Unidos, no século XX, principalmente após a Depressão de 1929, com a acentuação de pesquisas nessa área para melhor informar o usuário da Contabilidade. A ascensão cultural e econômica dos EUA, o crescimento do mercado de capitais e, conseqüentemente, da auditoria, a preocupação em tornar a Contabilidade algo útil para a tomada de decisão, a atuação acentuada do Instituto dos Contadores Públicos americanos, a clareza didática da exposição dos autores em Contabilidade foram, entre outros, fatores que contribuíram para a formação da Escola Contábil Americana, que domina nosso cenário contábil atual. O Brasil, inclusive, segue o modelo de Contabilidade dos Estados Unidos, apesar de ela ter nascido na Escola Italiana (MARION, 2010).





Então, é possível perceber a importância da Contabilidade enquanto instrumento que registra e informa o patrimônio das entidades, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, que buscam nela respostas para a tomada de decisões.

Evidentemente, gerentes (administradores) não são os únicos que utilizam a Contabilidade. Os investidores, ou seja, aqueles que aplicam dinheiro na empresa, estão interessados basicamente em obter lucro, por isso se utilizam dos relatórios contábeis, analisando a rentabilidade da empresa; os fornecedores de mercadoria a prazo querem saber se a empresa tem condições de pagar suas dívidas; os bancos, por sua vez, emprestam dinheiro desde que a empresa tenha condições para pagamento; o governo quer saber quanto de impostos foi gerado para os cofres públicos; outros interessados desejam conhecer melhor a situação da empresa: empregados, sindicatos, concorrentes, etc.

A Contabilidade é uma ciência que registra as operações de uma entidade em andamento, em continuidade, que funcionará por prazo indeterminado. É o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

## 1.2 OBJETO DA CONTABILIDADE



Nesta seção, estudaremos o objeto da Contabilidade, de acordo com nossos propósitos.

Já percebemos, pelo exposto até aqui que a Contabilidade surgiu da necessidade de controlar o patrimônio das entidades sejam elas físicas ou jurídicas. Então, o patrimônio de uma entidade é o objeto da Contabilidade, definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, ou a um conjunto de pessoas, chamada de pessoa jurídica.

“A pessoa física ou pessoa natural é o ser humano, o indivíduo. [...] A pessoa jurídica é um indivíduo de existência dotada, que nasce da reunião de duas ou mais pessoas físicas, ou jurídicas, que se associam a um determinado fim.” (CREPALDI, 2008, p.2-3)



Leia sobre sociedades empresariais em CREPALDI, Silvio A. Curso básico de contabilidade. 5ª edição. São paulo: Atlas, 2008, p.3-5.

Para conhecer a situação do patrimônio em determinado momento, bem como suas variações e os efeitos da ação administrativa sobre a riqueza patrimonial, a Contabilidade registra, classifica, demonstra, analisa e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio, evidenciando seus aspectos específicos e quantitativos, para fins de orientação administrativa.

O aspecto específico, também chamado **qualitativo**, considera as espécies de bens, direitos e obrigações que compõem a riqueza patrimonial, tais como: dinheiro, mercadorias, móveis, máquinas, imóveis, instalações e contas a receber ou a pagar. O aspecto **quantitativo** evidencia a quantidade de cada componente, expressa em moeda, como, por exemplo: dinheiro em caixa \$500, mercadorias \$1.000, móveis \$200, máquinas \$300, imóveis \$2.000, instalações \$250, contas a receber \$100, e contas a pagar \$150.



As variações patrimoniais são qualitativamente representadas pelos diversos tipos de receitas (também chamadas ingressos) e de despesas (gastos ou saídas de bens) e, quantitativamente, por seus respectivos valores.

O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos.

A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo patrimônio, tendo uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio. Do patrimônio deriva o conceito de patrimônio líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade, que pode ser expressa assim:

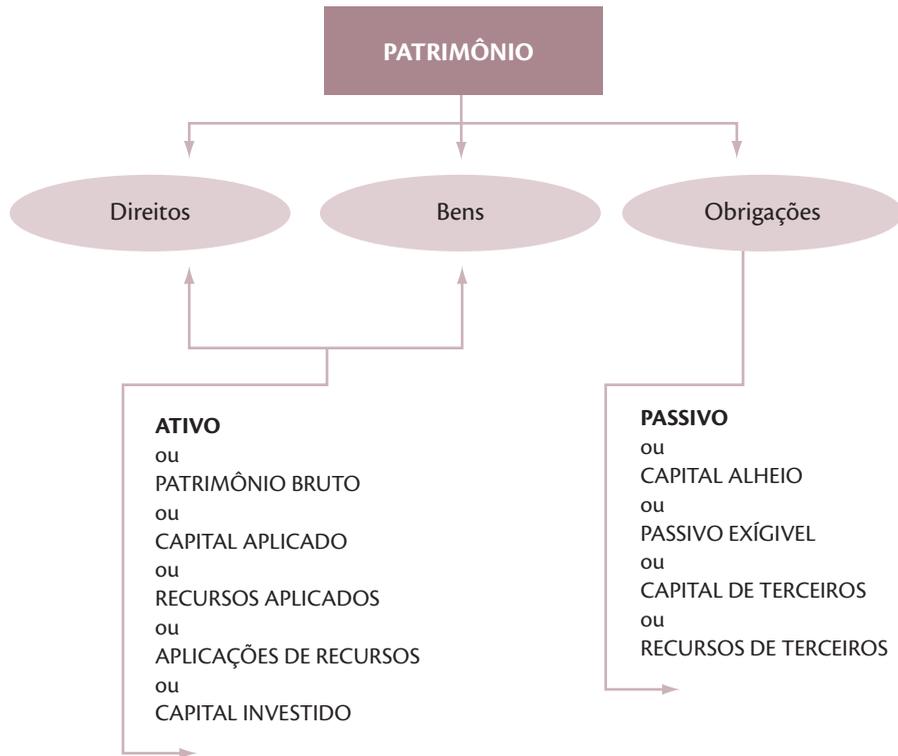
$$\text{(Bens + Direitos)} = \text{(Obrigações)} + \text{Patrimônio líquido}$$

$$\text{E pode ser assim representada: } \mathbf{A = P + PL}$$



Agora, o que representa cada uma dessas letras?

Através do diagrama a seguir, você terá um primeiro contato com essas terminologias:



Fonte: FERRARI, 2008, p. 33

Mais à frente, na Unidade 2, voltaremos a utilizar tais terminologias e explicaremos cada um dos componentes do patrimônio.



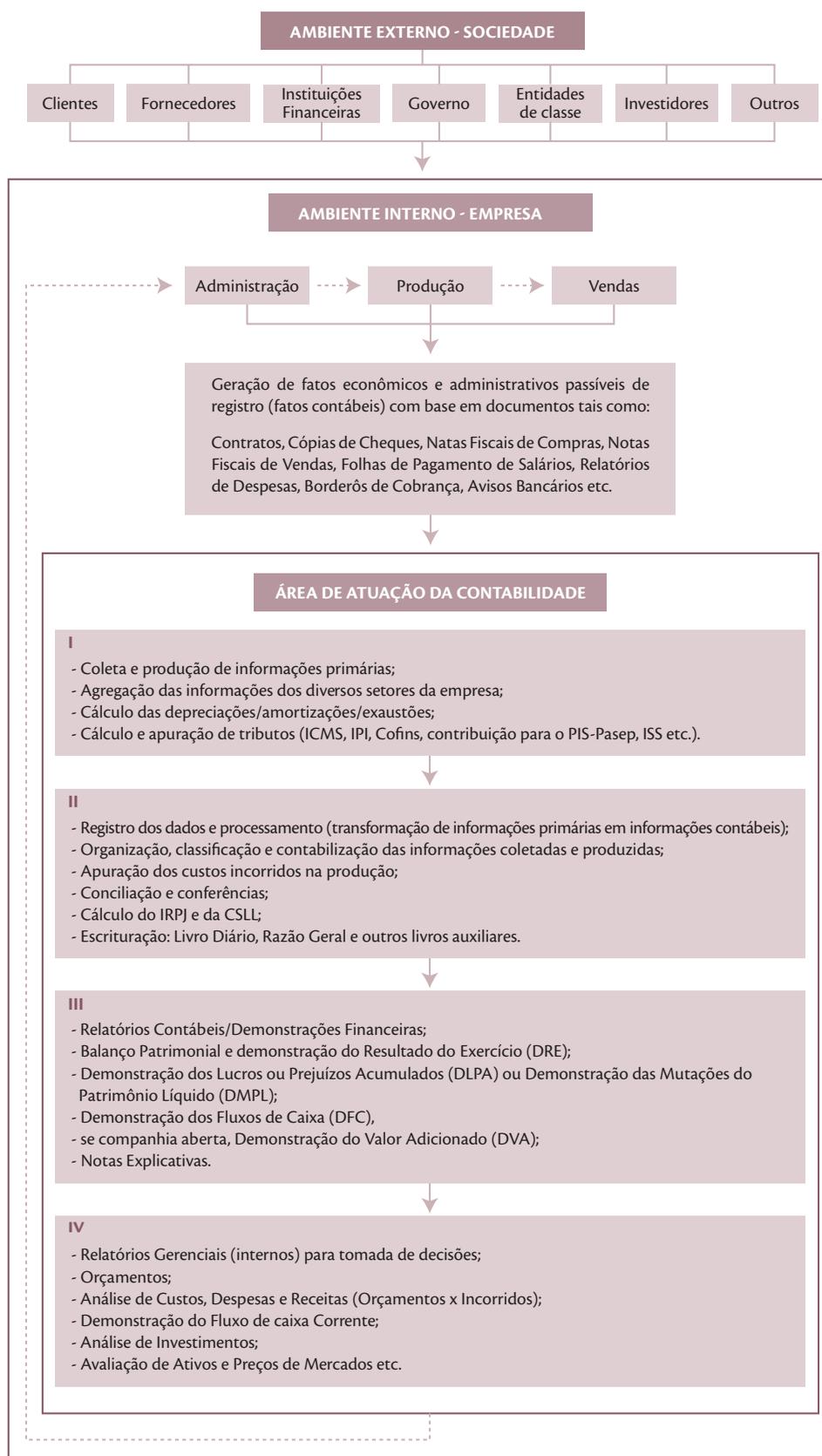
### 1.3 CAMPO DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é aplicada a pessoas físicas e jurídicas, públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos. As principais áreas de aplicação da Contabilidade são:

ÁREA	APLICAÇÃO CONTÁBIL
Contabilidade de custos e gerenciamento	No gerenciamento das atividades de uma empresa.
Análise financeira	Na concessão de empréstimos pelos bancos e análise financeira.
Contabilidade fiscal	Na cobrança de impostos pelo Governo.
Contabilidade pública	Na prestação de contas à sociedade (entidades públicas).
Auditoria	Controles internos

Além das áreas citadas temos ainda em crescimento a Contabilidade atuarial, a ambiental, a social e a de empresas internacionais (CREPALDI, 2008).

Apresenta-se o fluxograma da Contabilidade:



## 1.4 OBJETO E FINALIDADE E DA CONTABILIDADE

Diante do exposto até aqui já podemos afirmar que o objeto da Contabilidade é o patrimônio das entidades.

A Contabilidade alcança sua finalidade através do registro, da classificação, da demonstração, da auditoria, da análise e da interpretação de todos os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do patrimônio administrado vinculado à entidade. Sua finalidade é, pois, assegurar o controle desse patrimônio, fornecendo a seus administradores informações e orientações necessárias à ação administrativa, bem como a seus titulares (proprietários do patrimônio) e demais pessoas a eles relacionadas, as informações e interpretações sobre o estado patrimonial e o resultado das atividades desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins.

A finalidade da Contabilidade, como podemos perceber, é um dos principais sistemas de controle e informação das empresas. Através das demonstrações contábeis de uma entidade pode-se verificar a sua situação, sob os mais diversos enfoques, tais como análise da estrutura de capital, da evolução, da solvência, da garantia dos pagamentos a seus fornecedores, empregados, etc. (CREPALDI, 2008).

O registro de todas as ocorrências patrimoniais é feito pela Contabilidade através de técnica que lhe é própria, que chamamos Escrituração. E o conceito de *técnica* é esclarecido por Santos et al. (2004, p. 23).

Como o simples registro dos fatos não é um elemento suficientemente informativo e orientador, a Contabilidade reúne os fatos registrados, também segundo procedimento próprio, em demonstrações expositivas, que recebem a designação genérica de **demonstrações contábeis** e denominações específicas de inventário, **Balances Patrimoniais (BP)**, **Demonstrações de Resultados do Exercício (DRE)**, **Demonstrações dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)**, das **Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMLP)** e, com as alterações da Lei n. 6.404/76 pela Lei n. 11.638/07 de 28 de dezembro de 2007, passaram a ser obrigatórias as **Demonstrações do Valor Adicionado (DVA)** e a dos **Fluxos de Caixa (DFC)**, sendo que a **Demonstração das Origens**

*Técnica* representa um processo ordenado, isto é, segundo regras, de qualquer atividade humana. Em sua acepção original, *técnica* significa toda realização de coisas sensorialmente perceptíveis a serviço de uma necessidade ou de uma ideia; denota, por conseguinte, a habilitação ou destreza, tanto para o necessário (produzir coisas) quanto para o belo (tornar visível uma ideia).



Em 1962, formou-se sociólogo e engajou-se na luta pelas reformas do governo João Goulart. Nessa época também prestou serviços de coordenação no Ministério da Educação e Cultura – com o projeto de alfabetização de pessoas adultas do professor Paulo Freire – e na Superintendência de Reforma Agrária. Em 1971, quando a repressão militar intensificou-se no país, foi mandado para o exílio, do qual retornou oito anos mais tarde em favor da anistia. No início da década de 1980, fundou o IBASE com o fim de democratizar a informação sobre as realidades econômicas, políticas e sociais no Brasil. Em 1985, Betinho descobre que havia se infectado com o HIV numa transfusão de sangue que fez em função da hemofilia. A partir daí abre uma nova frente de luta: contra a Aids e contra a fome (IBASE).

e **Aplicações de Recursos** (DOAR) deixou de ser obrigatória, apesar de ser um instrumento de análise (por isso continua sendo ensinada no nosso curso) e será estudado no capítulo 4 desse livro, assim como os demais já citados.

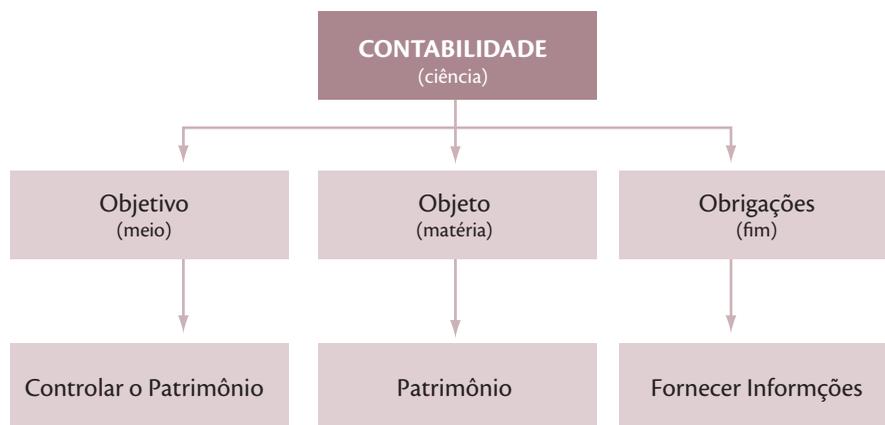
As grandes empresas, principalmente as do Terceiro Setor, também publicam como não obrigatório o Balanço Social (BS), que começou a ser divulgado pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), ainda na época do **Betinho**.

A Contabilidade ainda se utiliza de mais uma técnica especializada, com o fim de confirmar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis, a auditoria (será estudada na 7ª e 8ª fases), que constitui atualmente uma das mais importantes especializações do profissional da área.

Outra técnica especializada, chamada Análise das Demonstrações Contábeis, (que será estudada na 5ª fase), conhecida como análise de balanços, também é utilizada pela Contabilidade. Utiliza métodos e processos específicos, permite decompor, comparar e interpretar o conteúdo das demonstrações contábeis, fornecendo informações analíticas, orientadoras e úteis à tomada de decisões, não somente para administradores e titulares do patrimônio, mas também para investidores financiadores e todos os que com eles mantêm relações de interesse.



Graficamente, a finalidade da Contabilidade pode ser representada da seguinte maneira:



## 1.5 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Como vocês puderam perceber, a Contabilidade é considerada um sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisões. Para atingir seus objetivos, a Contabilidade fornece informações importantes para seus usuários, que podem ser quaisquer pessoas (físicas ou jurídicas) que tenham interesse no conhecimento fornecido por ela.

Os usuários podem ser internos (gerentes, diretores, administradores, funcionários em geral) e externos à empresa (acionistas, instituições financeiras, fornecedores, governo, sindicatos).

O objetivo principal da Contabilidade, portanto, é permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta representação do patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Assim, ouve-se com frequência que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma entidade. No caso, o adjetivo “**econômico**” é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do patrimônio líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como “**receitas**” e “**despesas**”. Já os aspectos qualificados como “**financeiros**” concernem, em última instância, aos **fluxos de caixa**.

Ao final do capítulo 1 de Crepaldi (2008, p.18-21), você encontrará um quadro que lhe dará uma visão de como era a Contabilidade e como ela tende a ser daqui para frente. Além disso, traz um diagrama de como o contador é não deixe de ler.



## 1.6 USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Como vimos, a Contabilidade é um sistema de informações que processa e traduz os dados, produzindo relatórios e demonstrações contábeis que colocados à disposição dos usuários internos e externos à entidade mostram-lhes a situação patrimonial da entidade em que se tem interesse.

Pode ser considerado como qualquer pessoa (física ou jurídica) que tenha interesse em conhecer dados (normalmente fornecidos pela Contabilidade) de uma entidade (MARION, 2009).

Os usuários *internos* são representados pelos administradores dos diversos níveis da administração (gerentes, administradores, diretores, funcionários em geral); os *externos* à entidade – os sócios e acionistas – além da participação na sociedade, são responsáveis pelas decisões da empresa; a quantidade e a qualidade das informações são maiores pela responsabilidade de dirigir o destino da organização, traçando planos e metas. Os fornecedores e emprestadores de dinheiro – usam os relatórios contábeis para analisar a capacidade de pagamento da empresa e o quanto podem emprestar. O governo – tem dois grandes interesses que podem tomar como suporte as informações contábeis: usar as informações tributárias para formar dados estatísticos, no sentido de redimensionar a economia financiando assim as suas atividades governamentais, para o bem-estar de toda a população, tendo como base o volume de receitas tributárias arrecadadas. Outra informação é sobre o desenvolvimento em áreas geográficas, setores de atividade que podem orientar a política de desenvolvimento do país. E, por fim, são usuários externos às organizações também as pessoas em geral que têm interesse no sentido de oportunidade de emprego, em investir como pequenos poupadores através da compra de ações.



### SAIBA MAIS

Para melhor entendimento, leia Marion (2006, cap. 1; 2010, cap. 1) e Crepaldi (2008, cap. 1).



Além disso, acesse o endereço <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282)> e leia a Res. 1282/2010 que revogou a Res. 780/93 e 774/94 que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

## RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, você estudou o conceito da Contabilidade, que é um ramo do conhecimento humano que trata de identificação, avaliação, registro, acumulação e apresentação dos eventos econômicos de uma entidade, seja ela industrial, financeira, comercial, agrícola, pública, etc. com o objetivo final de permitir a tomada de decisão por seus usuários internos e externos por meio de seus sistemas de informação (CREPALDI, 2008).

Resumidamente:

Campo de aplicação: entidades econômico-administrativas de fins lucrativos ou não.

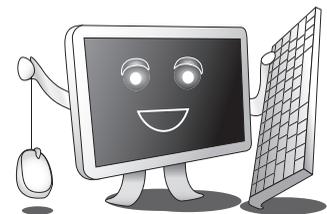
Finalidade: assegurar o controle do patrimônio administrado através do fornecimento de informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros).

Técnicas utilizadas para atingir sua finalidade:

- Registro dos fatos – escrituração contábil.
- Demonstração expositiva dos fatos – demonstrações contábeis.
- Confirmação dos registros e demonstrações contábeis – auditoria.
- Análise, comparação e interpretação das demonstrações contábeis – análise de balanços.

Essas técnicas são também chamadas de meios ou funções da Contabilidade (FRANCO, 1997).

Fique atento ao Fórum desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!





## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 1.1

Retiradas do livro: Crepaldi (2008, p. 21-28).

Leia as alternativas abaixo e assinale a que julgar correta:

1) O conceito de Contabilidade é:

I – a ciência das finanças públicas;

II – a metodologia especialmente concebida para captar, registrar, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente;

III – o estudo e o controle do patrimônio das entidades, mediante o registro, a exposição e a interpretação dos fatos ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e suas variações, bem como sobre o resultado econômico da gestão;

IV – um conjunto de princípios e métodos lógicos, coerentes e racionais, que, aplicados a qualquer atividade humana, oferecem a possibilidade de controle e planejamento.

Assinale a alternativa correta:

- a) As alternativas II, III e IV estão corretas.
- b) As alternativas II e III estão corretas.
- c) Somente a alternativa II está correta.
- d) A alternativa IV é a única que está correta.
- e) As alternativas I e II estão corretas.

- 2) O objetivo da Contabilidade é:
  - a) A moeda corrente.
  - b) O controle e o planejamento.
  - c) A azienda.
  - d) O patrimônio.
  - e) O resultado
  
- 3) Entre as finalidades da Contabilidade, podemos destacar:
  - a) O controle, a informação e o planejamento.
  - b) A atualização patrimonial.
  - c) O confronto entre receitas e despesas.
  - d) A elaboração do Balanço Patrimonial.
  - e) O planejamento contábil.
  
- 4) Assinale o item que não se enquadra como técnica contábil:
  - a) As demonstrações contábeis.
  - b) A escrituração.
  - c) O estorno.
  - d) A análise contábil.
  - e) A auditoria.
  
- 5) Normalmente, o interesse nas informações contábeis é menor para:
  - a) O governo federal, estadual e municipal.
  - b) O fornecedor.
  - c) O banco.
  - d) O investidor.
  - e) O cliente.



- 6) O governo tem duplo interesse nas informações contábeis, devido à necessidade de dados para atendimento das áreas:
- a) Estatísticas e organizacionais.
  - b) Administrativas e regionais.
  - c) Tributárias e econômicas.
  - d) Financeiras e administrativas.
  - e) Administrativas e de controle.
- 7) A informação contábil bem utilizada é:
- a) Um excelente instrumento para a tomada de decisões.
  - b) Um orientador para o planejamento.
  - c) Um sinalizador para o investidor.
  - d) Uma ferramenta de tomada de decisão.
  - e) As alternativas acima estão corretas.
- 8) O objeto da Contabilidade é:
- a) Controle do material.
  - b) Controle das finanças.
  - c) Patrimônio.
  - d) Auditoria das contas.
  - e) Controle orçamentário.
- 9) A Contabilidade aplica-se:
- a) Somente a pessoa jurídica e nunca a pessoa física.
  - b) A pessoa física ou jurídica com finalidade lucrativa.
  - c) A qualquer pessoa física ou jurídica com finalidade lucrativa ou não.
  - d) Somente a pessoa jurídica com finalidade lucrativa.
  - e) Às entidades econômico-administrativas, desde que com fins lucrativos.

10) Através das funções contábeis, a Contabilidade exerce as atividades de:

- a) Escriturar, organizar, e apurar as condições do patrimônio.
- b) Inspeccionar e informar aos administradores as condições do patrimônio.
- c) Escriturar e informar as condições do patrimônio, somente.
- d) Escriturar e informar a situação do patrimônio, somente.
- e) a e b estão corretas.

11) “O patrimônio, que a Contabilidade estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas”.

“Estudar e controlar o patrimônio, para fornecer informações sobre a sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial”.

As proposições indicam, respectivamente:

- a) A finalidade e o conceito de Contabilidade.
- b) O campo de aplicação e o objeto da Contabilidade.
- c) O campo de aplicação e o conceito de Contabilidade.
- d) A finalidade e as técnicas contábeis da Contabilidade.
- e) O objeto e a finalidade da Contabilidade.

12) As técnicas de que a Contabilidade se utiliza para alcançar seus objetivos são:

- a) Escrituração, planejamento, coordenação e controle.
- b) Escrituração, balanços, inventários e orçamentos.
- c) Auditoria, escrituração, análise de balanços e demonstrações.
- d) Contabilização, auditoria, controle e análise de balanços.
- e) Auditoria, análise de balanços, planejamento e controle.



13) Consiste na decomposição, comparação, interpretação dos demonstrativos do estado patrimonial e do resultado econômico de uma entidade:

- a) Análise de balanços.
- b) Auditoria.
- c) Demonstrações contábeis.
- d) Escrituração.
- e) Controle.

14) A Contabilidade é um(a):

- a) Técnica que consiste na decomposição, comparação e interpretação dos demonstrativos do estado patrimonial e do resultado econômico de uma entidade.
- b) Forma de entender às obrigações impostas pelo Estado.
- c) Ciência com metodologia especialmente concebida para captar, registrar e interpretar os fenômenos que não afetam as situações patrimoniais.
- d) Método especialmente concedido para captar, registrar e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais.
- e) Técnica com metodologia própria, que permite as entidades econômico-administrativas atenderem aos compromissos obrigatórios impostos pelo Estado.



## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 1.2

Faça um short paper do Capítulo 2 dos autores: Favero, Hamilton Luiz; Lonardoní, Mário; Souza, Clóvis de; Takakura, Massakazu. Contabilidade: Teoria e Prática. 2ª ed. Psão Paulo: Atlas, 1997, volume 1, p.17-28.



## REFERÊNCIAS

- BRASIL, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1282** de 02 de Julho de 2010. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc)>. Acesso em: 1º jun. 2009.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRARI, Ed. Luiz. **Contabilidade geral**: provas e concursos. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1997.
- LAFFIN, Marcos. O professor de Contabilidade no contexto de novas exigências: um entendimento do trabalho como categoria para apreender a prática do ensino de Contabilidade. In: **Revista Brasileira de Contabilidade – RBC**, Ano XXX, n. 127, p. 20-32, jan./fev. 2001.
- LAFFIN, Marcos. **De contador a professor**: a trajetória da docência no ensino superior de Contabilidade. Florianópolis: [s.n.], 2005.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SÁ, Antonio Lopes de. IOB - Informações Objetivas. Tendências Contábeis e Balanços. Ano XXIX 3ª semana de Abril de 1995. n] 16, p.148-150
- SANTOS, J. L. dos et al. **Contabilidade geral**. v. 1. São Paulo: Atlas, 2004. Coleção resumos de Contabilidade.





## Unidade 2

# **PATRIMÔNIO, ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Nesta unidade, você deverá compreender como se forma o patrimônio de uma entidade e aprender o que significa ativo, passivo e patrimônio líquido.

Assim, você irá compreender a equação básica da Contabilidade e aprender como funciona a técnica do método das partidas dobradas.

## 2.1 CONCEITOS DE ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Como vimos na unidade anterior, a definição de **patrimônio** como é o **conjunto de bens, direitos e obrigações** de uma entidade, seja ela pessoa física ou jurídica.

Esse conjunto dos **bens** e dos **direitos** de uma entidade denomina-se **ativo**. Num dado momento, o valor do ativo de uma entidade, em unidades monetárias (dólar, real, euro, etc.), varia no intervalo  $[0; + \infty]$ .

Isso significa que uma entidade, num dado momento, ou não possui ativo (seu valor é nulo) ou possui ativo (caso em que ele vale algum montante positivo em unidades monetárias).

Ao conjunto das **obrigações** (para com terceiros) de uma entidade denomina-se **passivo**. Num dado momento, o valor do passivo de uma entidade, em unidades monetárias (dólares, reais, euros, etc.), varia no intervalo  $[0, + \infty]$ .

Isso significa que uma entidade, num dado momento, ou não possui passivo (seu valor é nulo) ou possui passivo (caso em que ele vale algum montante positivo em unidades monetárias).

Essa última afirmação entra em conflito com colocações de muitos autores que dizem que “o passivo representa os *componentes negativos* do patrimônio”.

Para entendermos melhor o que acabamos de ler, entende-se por **bens** tudo o que pode ser avaliado economicamente ou quantificado monetariamente e que satisfaça as necessidades humanas. Os bens podem ser classificados em numerários, de vendas, de uso da entidade para seu funcionamento e de renda.

Exemplos que representam os **bens numerários** são: caixa, bancos conta movimento, aplicações de liquidez imediata.

Exemplos de **bens de vendas**: mercadorias (também chamadas de estoques) para uma empresa comercial. Ou ainda matérias-primas, produtos acabados ou em elaboração, para uma empresa industrial.



Os **bens de uso** são: imóveis, terrenos, móveis e utensílios, veículos, máquinas e equipamentos, computadores, instalações e benfeitorias, denominados de ativo fixo ou não circulante, de acordo com a Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.

Nos **bens de renda**, classificados no ativo não circulante, grupo investimentos, temos: os imóveis para aluguel, terrenos não utilizados nas operações da entidade, obras de arte, ações de outras empresas que participam do capital, etc.

**ICMS** - Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

**IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados.

**IR** - Imposto de Renda.

Por **direitos**, entendem-se os valores a receber (representados por duplicatas a receber ou clientes) ou simplesmente direitos (assinatura de revistas, adiantamento a fornecedores, adiantamento a empregados, impostos a recuperar, etc.).

Por **obrigações** entendem-se todas as dívidas (compromissos de qualquer espécie ou natureza assumida) perante terceiros. Exemplos: duplicatas a pagar ou fornecedores, impostos a recolher (**ICMS, IPI, IR**), salários a pagar, dividendos a pagar, pró-labore a pagar, empréstimos bancários, encargos sociais a recolher, provisão para férias e décimo terceiro salário, etc.



Vamos exercitar os conhecimentos aprendidos até aqui:

## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2.1

### 1) EXERCÍCIO – CIA. BETA

Identifique, nos quadrinhos abaixo, os componentes denominados ativo (A) e passivo (P).



A Cia. Beta negocia (compra e vende) aparelhos de imagem e som.

Em 30/abr./04, foi elaborado um Inventário Geral (analítico) da empresa, a seguir transcrito:

## Unidade 2 – Patrimônio, ativo, passivo e patrimônio líquido

<b>COMPANHIA B E T A</b>			
<b>INVENTÁRIO GERAL (EM 30/ABR/04)</b>			
	DISCRIMINAÇÃO	VALOR UNITÁRIO \$	VALOR TOTAL \$
	Duas escrivaninhas marca “Copa”, usadas nas atividades da empresa	1.250	2.500
	Dez microsystems marca Sharp, destinados à venda	135	1.350
	Dívida perante a Gradiente S.A. pela compra de televisores (já vendidos para clientes)		4.236
	Oito MP3, marca CCE, destinados à venda	268	2.144
	Dinheiro em moeda corrente		532
	Direito de cobrar de José Pereira, pela compra (que ainda não pagou) de um MP3, marca CCE		350
	Dinheiro depositado no Banco do Brasil S.A.		1.455
	Dívida perante a Sharp S.A., decorrente da aquisição de microsystems (parte dos aparelhos já foi vendida)		1.496
	Direito de cobrar de Luiz Carlos, pela compra (que ainda não pagou) de um televisor Gradiente		836
	Dívida para com empregados da Cia. Beta (salários de abril/04 ainda não pagos)		1.590
	Vitrines envidraçadas, usadas nas atividades da empresa		1.830
	Dez prateleiras, usadas nas atividades da empresa	212	2.120

A seguir, apresentamos outro inventário geral (em 30 de abril de 2005) para que também seja identificado, conforme a solicitação anterior.

<b>COMPANHIA B E T A</b>			
<b>INVENTÁRIO GERAL (EM 30/ABR/05)</b>			
	DISCRIMINAÇÃO	VALOR UNITÁRIO \$	VALOR TOTAL \$
	Uma escrivaninha marca “Copa”, usada nas atividades da empresa	1.250	1.250
	Uma escrivaninha marca “Cimo”, usada nas atividades da empresa (comprada em set/04)	890	890
	Dois microsystems, marca Sharp, destinados à venda	135	270
	Dívida perante a Gradiente S.A. pela compra de televisores		2.359
	Cinco MP3, marca CCE, destinados à venda	251	1.255
	Dinheiro em moeda corrente		220
	Direito de cobrar de K. Listo pela compra (que ainda não pagou) de um televisor Panasonic		870



	Dinheiro depositado no Banco do Brasil S.A.		1.212
	Dívida perante a Sharp S.A. decorrente da aquisição de microsystems		1.496
	Direito de cobrar de Luiz Carlos pela compra (que ainda não pagou) de um televisor Gradiente		836
	Sete microsystems, marca Semp Toshiba, destinados à venda	128	896
	Dívida para com empregados da Cia. Beta (salários de abril/05 ainda não pagos)		780
	Vitrines envidraçadas, usadas nas atividades da empresa		1.830
	Dez prateleiras, usadas nas atividades da empresa	212	2.120



Arrola todos os bens, todos os direitos e todas as obrigações (para com terceiros) de uma entidade num dado momento do tempo.

Para melhor compreensão do que seja **inventário geral**, ele arrola (relaciona, evidencia, exhibe) o **patrimônio** de uma **entidade** em um dado momento no tempo. Por isso, no **cabeçalho** do inventário geral, é importante colocar o momento do tempo em que ele foi elaborado. Mesmo porque, a cada momento, o patrimônio de uma entidade se modifica. Observe que em 30/abr./04, o patrimônio da Cia. Beta é diferente do patrimônio de 30/abr./05!

A razão é que as entidades são dinâmicas. Com o passar do tempo, seus patrimônios se modificam. Como os inventários gerais são estáticos (como fotografias), é necessário anotar (em seus cabeçalhos) o momento em que foram preparados. Há uma convenção que assume o seguinte:

Se no cabeçalho do inventário geral constar a data de 30/abr./04, pressupõe-se que ele foi elaborado no último instante daquele dia. Consequentemente, pressupõe-se que no primeiro instante do dia seguinte (no exemplo, 01/maio/04) o patrimônio da entidade era o mesmo que no último instante de 30/abr./04.

É óbvio que se pode preparar inventários gerais em qualquer momento do tempo. Por exemplo, às 10 horas do dia 30/abr./04. É incomum, mas não é impossível. Nesses casos, no cabeçalho do inventário geral, além da data, deve ser colocada a hora em que ele foi preparado. Usando o exemplo, teríamos:

COMPANHIA BETA  
INVENTÁRIO GERAL (às 10 horas de 30/abr/04)

Então, o patrimônio de uma entidade é o conjunto de **bens, direitos e obrigações** (para com terceiros). Constitui um meio indispensável para que a entidade realize seus objetivos. Para alcançá-los, a administração da entidade pratica atos de natureza econômica e financeira, produzindo variações aumentativas e diminutivas na riqueza patrimonial.

Agora, para que um **bem** ou um **direito** conste no **ativo** de uma **entidade**, é preciso que eles atendam a alguns requisitos, que são considerados *atributos*, tais como:

- ser (o bem ou o direito) de propriedade da entidade;
- ser (o bem ou o direito) mensurável em moeda e
- ter (o bem ou o direito) a capacidade de gerar benefícios (presentes ou futuros) para a entidade.

Quando foi dito que “são considerados *atributos*...”, leia-se que a maior parte dos teóricos e profissionais da Contabilidade atualmente aceita tais requisitos como condições para que um bem ou um direito conste do ativo de uma entidade.

### Atributos para que uma obrigação conste no passivo de uma entidade

Não é comum falar disso. Todavia, os três atributos antes citados para que bens/direitos constem no ativo de uma entidade não poderiam ser usados como requisitos (atributos) para que uma obrigação (com terceiros) conste no passivo de uma entidade? Seria interessante refletir sobre isso.



Também é preciso destacar que sempre que uma entidade tiver um direito sobre outro, esse outro tem uma obrigação para com aquela entidade. Isso se denomina interdependência entre as entidades.



### Interdependência entre “direitos” e “obrigações”

Seria possível uma entidade (a Cia. Beta, por exemplo) apresentar o valor de \$350 como um direito em seu ativo sem que *uma outra entidade* apresente os mesmos \$350 como uma obrigação em seu passivo?

Seria possível uma entidade (a Cia. Beta, por exemplo) apresentar o valor de \$1.496 como uma obrigação em seu passivo sem que *uma outra entidade* apresente os mesmos \$1.496 como um direito em seu ativo?



Cada um dos inventários gerais da Cia. Beta, antes apresentados, permite que sejam feitas algumas considerações sobre a questão da interdependência entre direitos e obrigações, como mostra o exemplo acima.

Agora, quando apresentada em um demonstrativo, a diferença entre os valores dos bens, direitos (**ativo**) e obrigações (**passivo**), surge o **patrimônio líquido**, que, apesar da conceituação simples e introdutória, contém muito da fundamentação teórica e do posicionamento profissional diante da teoria contábil.

Em primeiro lugar, o valor do patrimônio líquido é uma **decorrência** do valor do ativo e do valor do passivo. Ou seja, o patrimônio líquido não tem autonomia. Ele não “vem antes”. Somente se pode falar em valor do patrimônio líquido de uma entidade num dado momento após se ter chegado a uma conclusão sobre o valor do ativo e sobre o valor do passivo de tal entidade naquele momento.

Em segundo lugar, o patrimônio líquido não aparece no denominado mundo real, ou seja, o que existe no mundo real são os “bens e direitos” e as “obrigações para com terceiros”. O patrimônio líquido é obtido por uma operação matemática feita após se detectar o valor do ativo e o valor do passivo. Isso feito, o patrimônio líquido fica registrado num pedaço de papel, num CD, num *pen-drive*, num quadro branco, etc. ou seja, ele é um valor anotado em algum lugar.

Em terceiro lugar, o valor do patrimônio líquido é expresso numa quantidade de unidades monetárias (dólares, reais, euros, etc.) compreendida no intervalo  $(-\infty; +\infty)$ . Isso decorre da conceituação de patrimônio líquido:

$$\text{Patrimônio líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

É interessante assinalar que o patrimônio líquido é expresso por um valor em unidades monetárias. Todavia, não há dinheiro (moeda corrente) no patrimônio líquido, quer em cédulas, quer em moedas. Se uma entidade for proprietária de dinheiro em moeda corrente, tal dinheiro estará no ativo de tal entidade; daí surge a

#### EQUAÇÃO BÁSICA DA CONTABILIDADE

Se o ativo for denominado pela letra A, se o passivo for denominado pela letra P e se patrimônio líquido for denominado pelas letras PL, podemos escrever que:

$$PL = A - P$$

Ou, utilizando os conhecimentos de álgebra, escrever que:

$$A - P = PL \quad \text{ou} \quad A = P + PL$$

Qualquer dessas equações pode ser denominada **equação básica da Contabilidade**. É conveniente lembrar que são *formas diferentes* de escrever *a mesma equação*. Logo, só existe **UMA EQUAÇÃO BÁSICA DA CONTABILIDADE** que, todavia, pode ser expressa matematicamente de diversas formas (desde que respeitadas as regras da álgebra). Na verdade, há uma infinidade de formas possíveis de expressar a mesma equação.

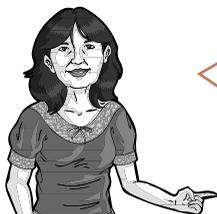
Quando o resultado da equação for negativo, é denominamos “**passivo a descoberto**”.

O patrimônio líquido não é uma dívida da entidade para com seus sócios ou acionistas, pois esses não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para formar o patrimônio da entidade. O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, o que ocorre nas demais ciências em relação aos seus respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato de existirem possíveis componentes do patrimônio que irão apresentar dificuldades ou inviabilidades, quando apreendidos e avaliados em determinados momentos.

A origem do **passivo a descoberto** está relacionada com o patrimônio líquido. O patrimônio líquido compreende os recursos próprios da entidade e seu valor é, em geral, a diferença entre o valor do ativo e o valor do passivo. Portanto, o valor do patrimônio líquido pode ser positivo, nulo ou negativo. Quando o valor do patrimônio líquido for negativo, é também denominado de passivo a descoberto. Também é chamado de situação líquida negativa, ou seja, a situação em que a soma de todos os ativos é menor do que a soma de todos os passivos, sendo que os bens e direitos não cobrem os passivos, portanto o passivo fica a descoberto.



### O balanço patrimonial



A partir do que já foi aprendido até aqui, fica fácil estruturar o balanço patrimonial de uma entidade num dado momento do tempo. Ele assim se apresenta:

COMPANHIA BETA	
BALANÇO PATRIMONIAL (EM 30/ABR/04)	
ATIVO	PASSIVO
Bens	Obrigações para com terceiros
+	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Direitos	????????????????????
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>

O balanço patrimonial é uma das denominadas **demonstrações contábeis**.



A Lei n. 6.404/76 – conhecida como a lei das sociedades anônimas –, denomina-as **demonstrações financeiras**, e nós, contadores, esperávamos que quando houvesse a alteração da lei – ocorrida com a publicação da Lei n. 11.638/07, em 28 de dezembro de 2007, essa mudança de nomenclatura acontecesse; mas isso não aconteceu na ocasião, pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, apesar de se tratar de um relatório gerado pela Contabilidade. Aliás, o inventário geral também é um relatório contábil.

É fácil observar que o balanço patrimonial decorre do inventário geral e da equação básica da Contabilidade. O balanço patrimonial exhibe todos os itens do ativo (bens e direitos), todos os itens do passivo (obrigações para com terceiros) e o valor do patrimônio líquido.

Todavia, balanço patrimonial não é inventário geral. É mais abrangente do que o inventário geral, pois exhibe o valor do patrimônio líquido.

## Unidade 2 – Patrimônio, ativo, passivo e patrimônio líquido

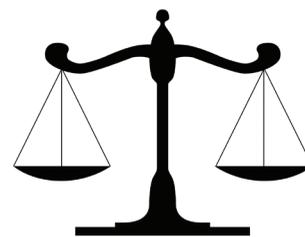
O nome *balanço* tem tudo a ver com uma balança em equilíbrio. Qual seria o motivo para o balanço patrimonial sempre apresentar o total do lado esquerdo igual ao total do lado direito?

---

---

---

---



É hábito que, ao preparar um balanço patrimonial, os itens componentes do ativo e os itens componentes do passivo sejam reunidos conforme suas naturezas. E essa reunião conduz à utilização de denominações que permitam o entendimento, por parte de quem lê o *balanço*, do que está contido no ativo (bens+ direitos) e do que está contido no passivo (obrigações para com terceiros) da entidade no momento em que o balanço foi preparado. Tais denominações recebem o nome de **contas**. É normal que haveria críticas ao modo como a palavra conta está surgindo no contexto desta disciplina.

Esse nome é dado a cada um dos itens constantes de um balanço patrimonial.

### ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2.2

A seguir, você é desafiado a estruturar os balanços patrimoniais de 30/abril/04 e de 30/abril/05 da Cia. Beta, para que ocorra a compactação antes mencionada.

COMPANHIA BETA BALANÇO PATRIMONIAL (EM 30/ABR/04)	
A T I V O	P A S S I V O
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ????????????????????
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO



COMPANHIA BETA	
BALANÇO PATRIMONIAL (EM 30/ABR/05)	
A T I V O	P A S S I V O
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ????????????????????
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO



O PATRIMÔNIO LÍQUIDO é um grupo sem importância no balanço patrimonial?

Quando você construiu os **balanços** da Cia. Beta relativos a 30/abr./04 e a 30/abr./05, tais **balanços** limitaram-se a traduzir o patrimônio líquido a um valor (expresso em unidades monetárias).

Um observador novato (ou um observador não novato, mas não curioso) poderá inferir que o valor do patrimônio líquido é a **mera diferença** entre o valor do ativo e o valor do passivo. Que é e sempre será a diferença entre o valor do ativo e o valor do passivo, não há dúvida. Mas é incorreto inferir que o patrimônio líquido seja uma mera diferença. No decorrer da disciplina de Contabilidade I e ao longo do curso, o patrimônio líquido se apresentará “mais rico” e “mais informativo” do que simplesmente um valor expresso em unidades monetárias.

Como um dos objetivos da Contabilidade é fornecer dados e informações para que o gestor tome decisões, você pode perceber, através do exercício, a representação gráfica do patrimônio.





Graficamente, você também pode perceber que o **balanço** tem a forma de T, assim:

O lado esquerdo é	O lado direito é
denominado <b>ativo</b> e representa os bens e os direitos.	denominado <b>passivo</b> e representa as obrigações.

**Curiosidade:** balanço é originário do “sentido” palavra balança de dois pratos.

Então, o balanço deve representar equilíbrio, ou seja, os dois lados devem ser iguais. Em outras palavras, o valor precisa ser o mesmo nos dois lados e com isso reforça-se aquela ideia inicial de que o **Patrimônio Líquido (PL)** é apenas uma consequência, não existindo no mundo real. No **PL**, não está o dinheiro da entidade. Dinheiro, como vimos, é classificado como bens e registrado no **ativo**. É a diferença do ativo e do passivo. No **PL**, registram-se o valor do **capital social** entregue pelos sócios, os prejuízos obtidos pela entidade e as reservas tanto de capital como de lucros.

É a conta de patrimônio líquido que trata do investimento efetuado na companhia por parte dos acionistas (sócios) e dos acréscimos causados pela não distribuição do lucro da empresa por deliberação dos mesmos.

## 2.1.1 ALTERAÇÕES DO PATRIMÔNIO

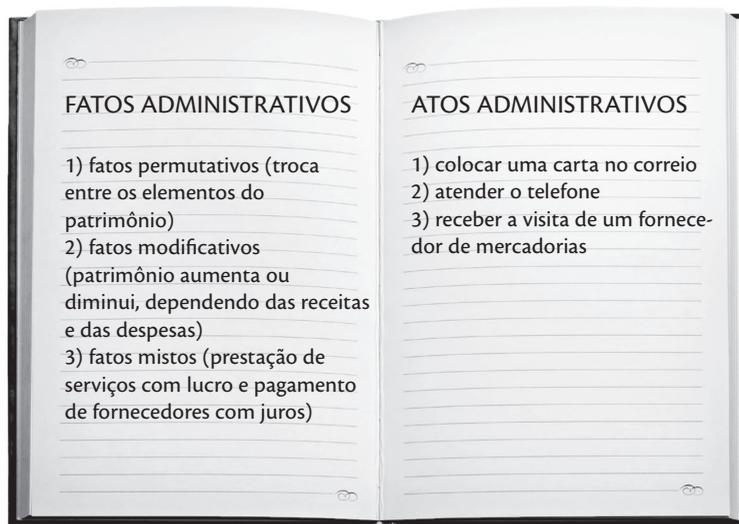
Pelo exposto até aqui, vimos que o patrimônio das entidades passa por constantes modificações devido à tomada de decisões dos seus administradores. Percebemos isso muito bem ao resolver a atividade de aprendizagem 2, em que a Cia. Beta resolveu vender uma das escrivatinhas marca “copa” e adquirir outra de marca “Cimo”, pois a de marca “Copa” valia \$1.250 e a de marca “Cimo” foi adquirida por \$890. O que aconteceu com o ativo da empresa em relação a esses bens? Diminuiu.



Todos os eventos que modificam o patrimônio são chamados de fatos contábeis ou fatos administrativos e são objetos de registro pela Contabilidade, assim como todos os eventos que não afetam o patrimônio são chamados de atos administrativos e não são objetos de registro pela Contabilidade. Para ficar mais fácil de entender o que são Atos Administrativos, vamos citar alguns exemplos: colocar uma carta no correio, atender o telefone, receber a visita de um fornecedor de mercadorias, etc. essas atividades não alteram em nada o



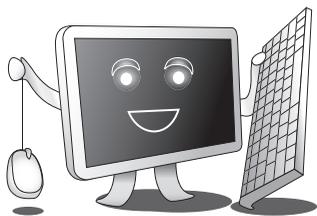
patrimônio das entidades. Já as variações decorrentes de fatos administrativos dão margem a três tipos de alterações no patrimônio, ou seja:



**Receita:** são **variações positivas** do patrimônio líquido. Entre outras formas, têm origem nas VENDAS de mercadorias (empresa comercial), produtos (empresa industrial), ou PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (EMPRESA CIVIL) (FERRARI, 2008, p. 92).

**Despesas:** São **variações negativas** do patrimônio líquido. Entre outras formas, têm origem no consumo de bens e na utilização de serviços. Visam direta ou indiretamente, à obtenção de receitas (FERRARI, 2008, p. 86).

- Fatos permutativos – são aqueles que não alteram o patrimônio líquido, ocorrendo somente trocas entre os elementos do patrimônio, tais como: bens por bens, como o exemplo da troca de escrivaninhas na Cia. Beta;
- Fatos modificativos – são aqueles que alteram o patrimônio líquido. Podem ser aumentativos, quando o patrimônio aumenta com as **receitas**; e diminutivo quando diminui com as **despesas**; e
- Fatos mistos – provocam alterações no ativo, no passivo e no patrimônio líquido simultaneamente. Ou seja, é a combinação dos fatos permutativos com os modificativos. Vejamos alguns exemplos: prestação de serviços com lucro; pagamento de fornecedores com juros (por estar pagando em atraso).



Fique atento ao **chat** desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!



### SAIBA MAIS

Leia o Capítulo 17 - Fatos Contábeis e Variações Patrimoniais dos Autores: GRECO, Alvíso; AREND, Lauro e GÄRTNER, Günther. **Contabilidade:** teoria e práticas básicas. São Paulo: Saraiva, 2007, p.143-152.

Salienta-se que veremos todas essas situações a cada passo da disciplina ao longo do semestre.

No próximo item, apresentaremos a técnica da escrituração dos eventos econômicos que acontecem numa entidade.



## 2.2 A ESCRITURAÇÃO

A escrituração é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio. Esse registro é feito em ordem cronológica, o que dá à Contabilidade característica de verdadeira história do patrimônio.

Técnica que consiste em registrar, nos livros próprios, como diário, razão, caixa, etc., todos os fatos administrativos que ocorrem na empresa, de acordo com Ribeiro (2005, p. 64).

LIVRO DIÁRIO				
<nome_empresa> <cnpj_empresa>				
Data	Conta Débito (Entradas)	Conta Crédito (Saldos)	Histórico	Valor
25/08/2008	CAIXA	a CAPITAL SOCIAL	integralização do Capital disponibilizado pela união societária.	R\$ 200.000,00
26/08/2008	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	a CAIXA	aquisição de Máquinas e Equipamentos para linha de produção.	R\$ 100.000,00
27/08/2008	MÓVEIS E UTENSÍLIOS	a CAIXA	aquisição de Móveis e Utensílios para os escritórios da empresa na cidade	R\$ 50.000,00

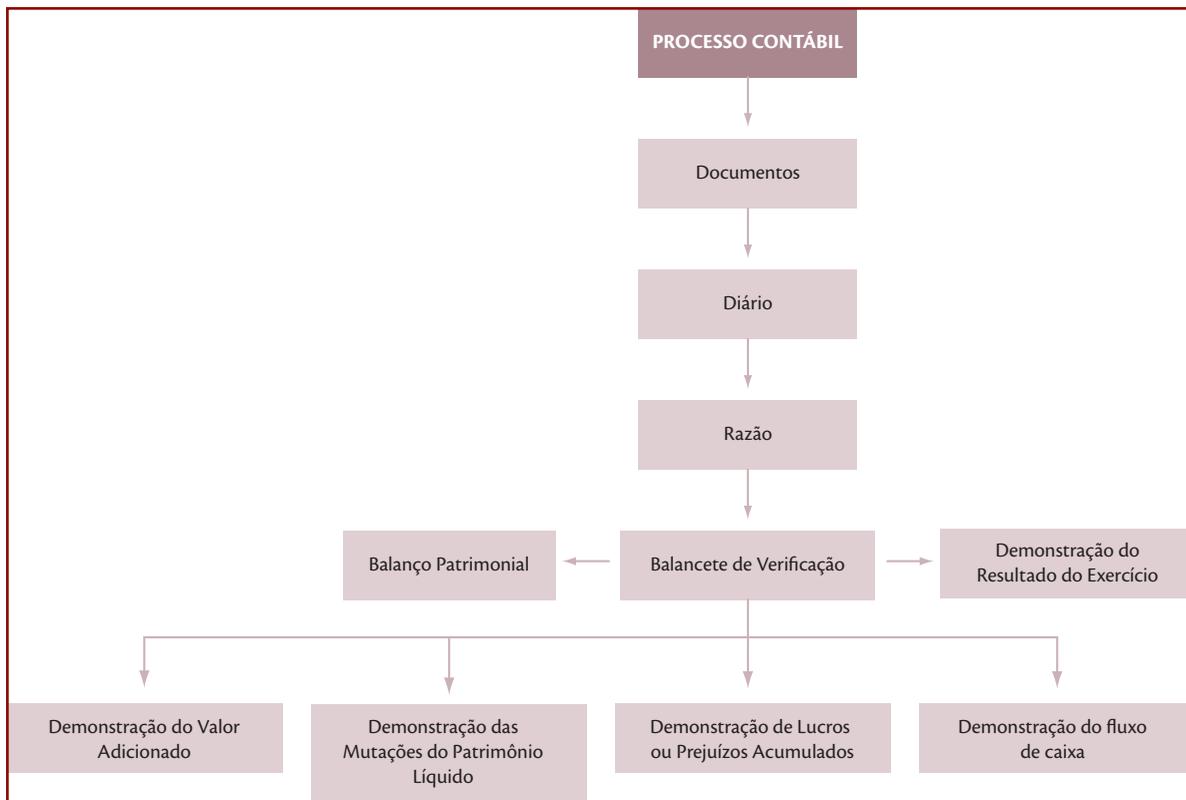
Exemplo de livro diário



A gestão do patrimônio ocorre através dos fatos administrativos, que são registrados por meio da escrituração.

O registro de cada fato administrativo chama-se lançamento. Os lançamentos são efetuados em forma de registros nos livros próprios, como os livros diário e razão, que são obrigatórios pela legislação.

A escrituração pode ser definida como um conjunto de lançamentos, e o seu processo começa assim:



Processo de escrituração.  
Fonte: adaptado de Neves e Viceconti (2003, p. 59)

### **ATENÇÃO! Em relação ao processo anterior:**

1. Todo lançamento tem nos documentos os elementos de comprovação da ocorrência dos fatos contábeis correspondentes;

2. de posse dos documentos, a próxima etapa é registrar os fatos no livro diário;
3. registrados os fatos no livro diário, transcrevem-se os lançamentos para o livro razão;
4. em seguida, elabora-se o balancete de verificação, para constatar a igualdade entre o total dos saldos devedores e o total dos saldos credores;
5. constatada a igualdade contábil através do balancete de verificação, a Contabilidade está em condições de gerar os relatórios básicos: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do fluxo de caixa, demonstração do valor adicionado e demonstração das origens e aplicações dos recursos, esta última não mais obrigatória pela Lei das S.As.

O método utilizado para a escrituração dos fatos administrativos é o **método das partidas dobradas**, ou seja, não há devedor sem que haja credor, ou vice-versa. Então, a todo débito corresponde um ou mais créditos de igual valor ou a todo crédito corresponde um ou mais débitos de igual valor.

Esse método, que é universal e foi divulgado pelo frade franciscano Luca Paccioli, no século XV, consiste no seguinte:

“Não há devedor sem que haja credor e não há credor sem que haja devedor, sendo que a cada débito corresponde um crédito de igual valor” (RIBEIRO, 2005, p. 69).

Por isso, em dado momento, a soma dos débitos é igual à soma dos créditos. É esse princípio que determina a equação entre o ativo e o passivo. Os valores ativos representam sempre saldo devedor e os passivos, saldo credor, sendo a soma do ativo sempre igual à do passivo.

a soma dos débitos é igual à soma dos créditos  
a soma do ativo (saldo devedor) é igual à soma do passivo (saldo credor)

Por esse método, registramos todos os acontecimentos que se verificam no patrimônio, conhecendo, a qualquer momento, o valor de cada componente



do patrimônio, suas variações e os resultados, positivos ou negativos, da atividade econômica.



Como é feito o registro?

Vamos ver isso logo mais, na Unidade 3.

## 2.3 CONTAS

*O que você entende por conta?*

Veja em <<http://br.geocities.com/fabio-contabilidade/contas.htm>>. Acesso em: 1º jun. 2009.

Conta é o nome que se dá para os elementos que compõem o patrimônio, ou para os elementos decorrentes de variações patrimoniais, chamados de despesas e **receitas**, conceitos que estão expostos no item anterior em destaque.

Estamos voltando a esse tema apenas para deixar bem claro que as contas são nominadas para melhor representar o patrimônio de uma entidade, que são os bens e direitos (ativo) e as obrigações (passivo).

Crepaldi (2008, p. 51) diz:



Conta é representação dos elementos patrimoniais. Para cada elemento constitutivo do Patrimônio (Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido) existe uma conta para representá-lo. Assim, para o dinheiro existente, temos uma conta própria para representá-lo que se chama “Caixa”. Exemplos de contas: Móveis e Utensílios, Duplicatas a Receber, Duplicatas a Pagar.

O título de uma conta deve expressar p significado adequado das operações nela registradas.

Crepaldi (2008) ainda comenta sobre as teorias das contas: Teoria Personalista – envolve três classes de pessoas: o proprietário, os agentes consignatários e os correspondentes. A Teoria Materialista aprecia o patrimônio no sentido econômico, classificando-o em contas integrais e diferenciais. As contas INTEGRAIS representam os bens, direitos e obrigações, e as contas DIFERENCIAIS representam a situação inicial e suas alterações.

A Teoria Patrimonialista aprecia o patrimônio no sentido de objeto e controle. Todos os acontecimentos que ocorrem na entidade, como as compras, as vendas, os pagamentos, os recebimentos, são registrados em livros próprios através das contas classificadas em:

- a. Contas patrimoniais;
- b. Contas de resultado.

### 2.3.1 CONTAS PATRIMONIAIS

As contas patrimoniais são representadas pelos bens, os direitos, as obrigações e o patrimônio líquido. Dividem-se em ativas e passivas e são elas que representam o patrimônio da entidade num dado momento, através do balanço patrimonial. Veja:

BALANÇO PATRIMONIAL CIA. X	
ATIVO	PASSIVO
<p><b>Bens</b></p> <p>Caixa</p> <p>Veículos</p> <p><b>Direitos</b></p> <p>Duplicatas a Receber</p> <p>Seguros Pagos Antecipadamente</p>	<p><b>Obrigações</b></p> <p>Fornecedores</p> <p>Duplicatas a Pagar</p> <p><b>Patrimônio Líquido</b></p> <p>Capital</p> <p>Lucros ou Prejuízos Acumulados</p> <p>Prejuízos Acumulados *</p> <p>* (Antes da Lei n. 11.638/07 utilizava-se a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.)</p>

**Exercício social** ou exercício contábil compreende períodos de igual duração em que a empresa opera; geralmente tem duração de doze meses. No final desses períodos, as empresas apuram seus resultados e elaboram as demonstrações contábeis.

**Despesas:** É todo o consumo de bens ou serviços para a obtenção de receita. É exatamente aqui que despesa se diferencia de perda, pois enquanto a despesa representa sacrifícios no sentido de obter receita, a perda não gera receita. Por exemplo, no momento em que é gerada a despesa de comissão dos vendedores, há também uma receita, ou seja, venda de bens ou serviços resultante do trabalho dos vendedores. Essa despesa é normal, previsível, orçável (IUDICIBUS; MARION, 2006, p. 167).

### 2.3.2 CONTAS DE RESULTADO

As **contas de resultado** dividem-se em contas de **despesas** e contas de **receitas**. Aparecem durante o **exercício social**, encerrando-se no final do mesmo. Não fazem parte do balanço patrimonial, mas permitem apurar o resultado do exercício social.

As contas que representam as **despesas** decorrem do consumo de bens e da utilização de serviços. Por exemplo: a energia elétrica consumida, os materiais de limpeza consumidos (sabões, desinfetantes, vassouras, detergentes, panos de limpeza), os materiais de expediente consumidos (canetas, papéis, lápis,



etc.), a utilização dos serviços de comunicações, a concessão de descontos, o pagamento de juros por atraso de pagamentos.

As contas que representam as **receitas** decorrem da venda de bens e da prestação de serviços. São menos numerosas que as despesas. Para exemplificar, as mais comuns são: venda de mercadorias, prestação de serviços, juros auferidos, descontos obtidos.

Existem contas de resultado que podem aparecer tanto no grupo das despesas quanto no grupo das receitas. É o caso dos alugueis, dos juros e dos descontos.



Como saber quando tais contas representam despesas e quando representam receitas?

A diferença é percebida pelo sentido da palavra empregada. No caso dos descontos, por exemplo: quando falamos descontos obtidos, significa que ganhamos um desconto. Isto é, nos foi diminuída a parcela que deveríamos pagar, com isso, vamos desembolsar um valor menor para pagamento da obrigação. Ou seja, nosso desembolso foi menor, tivemos um ganho com essa operação, por isso a chamamos de receita. Quando falamos em descontos concedidos, isso significa que nós demos um desconto para o cliente, ou seja, ele tinha um valor maior para nos pagar e negociou um desconto, então nós concedemos esse benefício e recebemos menos do que estava previsto, chamamos isso de despesa.

Veja os seguintes exemplos:

*José da Silva, cliente da empresa Transportadora Casagrande, veio pagar uma duplicata no valor de R\$1.000,00. Como o cliente está desembolsando o valor antes do vencimento, damos a ele um desconto de 5%. Logo, recebemos R\$950,00. Os R\$50,00 referem-se a descontos concedidos (despesa).*

*Nossa empresa, a Transportadora Casagrande, vai pagar uma duplicata no valor de R\$5.000,00. Ao efetuarmos o pagamento, recebemos um desconto de 10%. Logo, pagamos apenas R\$4.500,00. Os R\$500,00 que deixamos de pagar representam, para nossa empresa, descontos obtidos (receita).*

Já entendemos que as contas do **ativo** e as **despesas** são de natureza **devedora**, e as contas de **passivo**, **patrimônio líquido** e as **receitas** são de natureza

**credora.** Exceção deve ser feita para as contas **retificadoras** (conhecidas como provisões) do ativo. Exemplos: provisão para devedores de liquidação duvidosa, duplicatas descontadas, provisão para ajustes ao valor de mercado, provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, exaustão acumulada e depreciação acumulada de itens do ativo imobilizado.

No passivo, as provisões não são contas retificadoras e sim contas representativas de obrigações as quais só serão perfeitamente quantificadas em função dos fatos supervenientes. As mais conhecidas são: provisão para Imposto de Renda, para Contribuição Social sobre o Lucro, provisão para 13º Salário, provisão para férias, provisão para resgate de **Partes Beneficiárias**. No patrimônio líquido, temos: capital a integralizar e prejuízos acumulados.

Ainda com relação ao assunto, apresenta-se a classificação dessas contas num **plano de contas**, como exemplo, já obedecendo a numeração contábil (exemplo simplificado). Geralmente se dá ao ativo o número 1, e o passivo mais o patrimônio líquido recebe o número 2, o número 3 para despesas, número 4 para receitas e assim:

Neste Modelo de Plano de Contas, adotamos o seguinte critério de Graduação dos Códigos:

- XXX.....5º grau (três dígitos que indicam a conta objeto de lançamento).
- XX.....4º grau (dois dígitos que indicam a conta objeto de lançamento).
- X.....3º grau (um dígito que indica o subgrupo).
- X.....2º grau (um dígito que indica o grupo).
- X.....3º grau (um dígito que indica o estrutura).

São títulos que fornecem à companhia recursos para financiar suas atividades. São emitidos pela própria companhia e devem conter informações tais como: quais os direitos conferidos pelos títulos, qual o montante da emissão e quantidade de títulos, a data da emissão e de resgate dos títulos e as condições de remuneração, juros e prêmios (ENSS-LIN, 2009, p. 118).

É na essência um guia que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos e ?????? à empresa e serve de parâmetro para a elaboração das ????? contábeis. (Boletim IOB)

## Resumindo:

### Modelo do plano de contas Balço Patrimonial

- 1 ATIVO
- 1.1 Ativo Circulante
  - 1.1.1 Disponível
    - 1.1.1.01 Caixa
      - 1.1.1.01.001 Caixa Geral
      - 1.1.1.01.002 Fundo Fixo de Caixa
      - 1.1.1.01.003 ...



- 1.1.1.02 Banco Conta Movimento
- 1.1.1.03.001 ...
- 1.1.1.03 Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
- 1.1.1.03.001 ...
- 1.1.2 Clientes
- 1.1.2.01 Duplicatas a Receber
- 1.1.2.01.001 ...
- 1.1.2.02 (-) Duplicatas Descontadas
- 1.1.2.02.001 (-)...
- 1.1.2.03 (-) Crédito Vencidos e Não Liquidados

## 1.2 Ativo Não Circulante

- 1.2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo
- 1.2.1.01 Duplicatas a Receber
- 1.2.1.01.001 ...
- 1.2.1.02 (-) Duplicatas Descontadas
- 1.2.2 Investimentos
- 1.2.2.01 Controladas e Coligadas - Equivalência Patrimonial
- 1.2.2.01.001 Controlada "A" - Valor patrimonial
- 1.2.3 Imobilizado
- 1.2.3.01 Imóveis
- 1.2.3.01.001 Terrenos
- 1.2.3.01.002 Edifícios
- 1.2.3.01.003 Construções
- 1.2.3.01 Móveis e Utensílios
- 1.2.3.03 Máquinas, Equipamentos e Ferramentas
- 1.2.4 Intangível
- 1.2.4.01 Marcas, Direitos e Patentes

## 2. PASSIVO

### 2.1 Passivo Circulante

- 2.1.1 Empréstimos e Financiamentos
- 2.1.1.01 Empréstimos Nacionais
- 2.1.1.01.001 ...
- 2.1.1.02 Empréstimos Estrangeiro
- 2.1.1.02.001 ...
- 2.1.1.03 Financiamentos Nacionais
- 2.1.1.03.001 ...
- 2.1.1.04 Financiamentos Estrangeiros
- 2.1.1.04.001 ...
- 2.1.1.05 Títulos a Pagar

### 2.2 Passivo não Circulante

- 2.2.1 Empréstimos e Financiamentos
- 2.2.1.01 Empréstimos Nacionais
- 2.2.1.01.001 ...
- 2.2.1.02 Empréstimos Estrangeiros
- 2.2.1.02.001 ...

- 2.2.1.03 Financiamentos Nacionais
- 2.2.1.03.001 ...
- 2.2.1.04 Financiamentos Estrangeiros
- 2.2.1.04.001 ...
- 2.2.1.05 Títulos a Pagar

2.3 Patrimônio Líquido

- 2.3.1 Capital Social
- 2.3.1.01 Capital Subscrito
- 2.3.1.01.001 Capital Social
- 2.3.1.01.002 ...
- 2.3.1.02 (-) Capital a Integralizar
- 2.3.1.02.001 (-) ...
- 2.3.2 Reservas
- 2.3.2.01 Reservas de Capital
- 2.3.2.01.001 Correção Monetária do Capital Integralizado



**SAIBA MAIS**

Veja no Modelo do plano de contas, eleia manual IOB - Informações objetivas. Temática Contábil e Balanços. Manual de procedimentos-out/2009-Facículo 41, p.1-13.

**Modelo do plano de contas para  
Demonstração do Resultado do Exercício**

3. CONTAS DE RESULTADO - CUSTOS E DESPESAS

3.1 Custos de Produção

- 3.1.1 Custos diretos de Produção
- 3.1.1.01 Material Aplicado
- 3.1.1.01.001 Matéria-Prima
- 3.1.1.01.002 ...
- 3.1.1.02 Mão De Obra Direta
- 3.1.1.02.001 Salários e Ordenados
- 3.1.1.02.002 Pro Labore
- 3.1.1.02.003 Prêmios e Gratificações
- 3.1.1.02.004 13º Salário
- 3.1.1.02.005 Férias
- 3.1.1.02.006 INSS
- 3.1.1.02.007 FGTS



### 3.2 Despesas Operacionais

- 3.2.1 Despesas com Vendas
  - 3.2.1.01 Despesas com Pessoal
    - 3.2.1.01.001 Salários e Ordenados
    - 3.2.1.01.002 Pro Labore
  - 3.2.1.02 Prêmios e Gratificações
    - 3.2.1.02.004 13º Salário
    - 3.2.1.02.005 Férias
    - 3.2.1.02.006 INSS
    - 3.2.1.02.007 FGTS

### 3.3 Outras Despesas

- 3.3.1 Outros Resultados Negativos
  - 3.3.1.01 Resultados negativos na Alienação de Investimentos
    - 3.3.1.01.001 Perdas na Alienação de Participações em Coligadas
    - 3.3.1.01.002 ...
  - 3.3.1.02 Resultado Negativo na Alienação do Imobilizado

## 4. CONTAS DE RESULTADO - RECEITAS

### 4.1 Receitas Operacionais

- 4.1.1 Receita Bruta de Venda e Serviços
  - 4.1.1.01 Receita Bruta de Venda de Produtos e Mercadorias
    - 4.1.1.01.001 Venda de Produtos no Mercado Interno
    - 4.1.1.01.002 Venda de Produtos no Mercado Externo
    - 4.1.1.01.003 Venda de Mercadorias Mercado Interno
    - 4.1.1.01.004 Venda de Mercadorias Mercado Externo
    - 4.1.1.01.005 ...
  - 4.1.1.02 Receita de Prestação de Serviços
    - 4.1.1.02.001 Serviços Prestados - Mercado Interno
    - 4.1.1.02.002 Serviços Prestados - Mercado Externo
    - 4.1.1.02.003 ...
- 4.1.2 (-) Deduções da Receita Bruta
  - 4.1.2.01 (-) Cancelamento e Devoluções
    - 4.1.2.01.001 (-) de vendas de Produtos no Mercado Interno
    - 4.1.2.01.002 ...
- 4.1.3 Receitas Financeiras
  - 4.1.3.01 Juros e Descontos
    - 4.1.3.01.001 Juros de Aplicações Financeiras
    - 4.1.3.01.002 Juros Ativos

### 4.2 Outras Receitas

- 4.2.1 Outros resultados Positivos
  - 4.2.1.01 Resultados Positivos na Alienação de Investimentos
    - 4.2.1.01.001 Lucro na Alienação de Participações em Coligadas
    - 4.2.1.01.002 ...
  - 4.2.1.02 Lucro na Alienação do Imobilizado

- 4.2.1.02.001 Lucros na Alienação de Imóveis
- 4.2.1.02.002 Lucros na Alienação de Móveis e Utensílios
- 4.2.1.02.003 ...
- 4.2.1.03 Resultados de Sinistros com Imobilizado
- 4.2.1.03.001 Sinistro com Imobilizado

## 5. CONTAS DE APURAÇÃO

### 5.1 Custo dos Produtos Vendidos e Serviços Prestados

- 5.1.1 Custo dos Produtos Vendidos
  - 5.1.1.01 Custo dos Produtos vendidos
    - 5.1.1.01.001 Custo dos Produtos vendidos
- 5.1.2 Custo dos Serviços Prestados
  - 5.1.2.01 Custo dos Serviços Prestados
    - 5.1.2.01.001 Custo dos Serviços Prestados
- 5.1.3 Custo das Mercadorias Vendidas
  - 5.1.3.01 Custo das Mercadorias Vendidas
    - 5.1.3.01.001 Custo das Mercadorias Vendidas
- 5.1.4 Apuração do Resultado do Exercício
  - 5.1.4.01 Apuração do Resultado do Exercício
    - 5.1.4.01.001 Resultado do Exercício
    - 5.1.4.01.002 Ganhos/Perdas na Alienação de Imobilizado

## 6. CONTAS DE COMPENSAÇÃO

### 6.1 Contas de Compensação Ativas

- 6.1.1 Contratos e Empenhos
  - 6.1.1.01 Seguros Contratados
    - 6.1.1.01.001 ...
- 6.1.2 Riscos e Ônus Patrimoniais
  - 6.1.2.01 Títulos Avalizados
    - 6.1.2.01.001 ...
- 6.1.3 Operações Com Materiais Próprios
  - 6.1.3.01 Materiais Remetidos para Industrialização
    - 6.1.3.01.001 ...
- 6.1.4 Operações com Materiais de Terceiros
  - 6.1.4.01 Entradas para Industrialização
    - 6.1.4.01.001 ...

### 6.2 Contas de Compensação Passivas

- 6.2.1 Contratos e Empenhos
  - 6.2.1.01 Contratos de Seguro
    - 6.2.1.01.001 ...
- 6.2.2 Riscos e Ônus Patrimoniais
  - 6.2.2.01 Avais Concedidos
    - 6.2.2.01.001 ...
  - 6.2.2.02 Endosso de Títulos
    - 6.2.2.02.001 ...



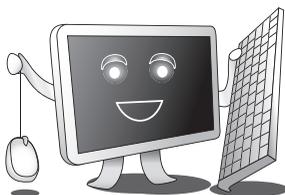
Esse plano consiste de um elenco de todas as contas previstas como necessárias aos registros contábeis de uma Entidade. Compreende-se, contudo, que ele não pode ser rígido e inflexível, devendo, pelo contrário, permitir alterações que se mostrem necessárias.

Os planos variam para cada tipo de organização e circunstâncias. A mesma conta poderá ser classificada de maneiras diferentes, segundo a natureza da entidade, pois o mesmo bem patrimonial pode constituir ativo imobilizado em uma empresa e realizável em outra.



### SAIBA MAIS

É importante que você leia Marion (2006, cap. 2).  
Leia também Ribeiro (2005, cap. 2, 3, 5 e 10).



Fique atento ao *chat* desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!

## RESUMO DA UNIDADE

Os componentes do patrimônio são os bens, direitos e obrigações, sendo que os bens e direitos são denominados ativo e as obrigações, passivo. É daí que surge a equação básica da Contabilidade, assim expressa:

$A = P + PL$ , onde A é o ativo, P é o passivo e PL é a representação do patrimônio líquido que, como vimos anteriormente, não existe no mundo real.

Os ativos são os recursos controlados pela empresa, de sua propriedade, que geram benefícios presentes e futuros e ainda são mensuráveis. Nomina-mos esses ativos por “conta”; por exemplo, dizemos caixa para o dinheiro, e mercadorias ou estoques para as mercadorias que estão no depósito ou ex-postas para venda. O passivo é representado pelas dívidas da organização.

## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2.3

Agora teste seus conhecimentos resolvendo os exercícios a seguir.

### CIA. PÉ DE MOLEQUE

A Cia. Pé de Moleque fabrica e vende doces e está sediada num país sem inflação. Hoje, 31/dez./05, foi elaborado um inventário geral de seu patrimônio e cada um dos itens inventariados está numerado a seguir:

- 1) Hoje, a Cia. Pé de Moleque está devendo \$800 de salários a seus empregados (os salários relativos a dezembro/05).
- 2) O Armazém Solimões é assíduo comprador de doces da Cia. Pé de Moleque. Há dez dias, ele comprou doces por \$380. Hoje, 31/dez./05, ainda não havia pagado a compra que fez. A Cia. Pé de Moleque emitiu uma duplicata de \$380 contra o Armazém Solimões.
- 3) A Cia. Pé de Moleque é proprietária de batedeiras, misturadores de massa, formas e outros diversos equipamentos necessários à confecção de doces, todos eles valendo \$2.300.
- 4) A Refinadora Portobelo Ltda. freqüentemente fornece açúcar para a Cia. Pé de Moleque e tem um direito sobre a Cia. Pé de Moleque no valor de \$870, relativo a uma partida de açúcar fornecida há dias atrás e, até hoje, não paga pela Cia. Pé de Moleque.
- 5) O Governo cobra certos impostos da Cia. Pé de Moleque e, hoje, o valor dos impostos que ela deve (e, portanto, ainda não pagou) é de \$ 630.
- 6) A Cia. Pé de Moleque tem, hoje, em seu depósito: ovos, farinha, açúcar e outros ingredientes, que adquiriu para fazer doces, todos eles valendo \$1.930.
- 7) Anteontem, a Cia. Pé de Moleque recebeu uma partida de farinha do Moinho Paulista S.A., no valor de \$390, acompanhada da Nota Fiscal no 293. Hoje, a Cia. Pé de Moleque ainda não havia pagado o valor da farinha comprada e recebida anteontem.





- 8) Hoje, a Cia. Pé de Moleque tem armazenado diversos doces prontos, fabricados e ainda não vendidos, todos valendo \$570.
- 9) A Cia. Pé de Moleque é proprietária de mesas de escritório, cadeiras, armários e outros itens necessários às atividades administrativas da empresa, todos valendo \$1.200.

**Pede-se:**

- 1) Ao lado de cada número (correspondente aos itens do inventário acima), coloque a letra A, se for um item do ativo ou a letra P, se for um item do passivo (obrigações para com terceiros) da Cia. Pé de Moleque, no primeiro parênteses.

Depois (e ainda ao lado do número), coloque a(s) letra(s) da(s) conta(s) com as quais tal item poderia ser denominado se fosse preparado o balanço patrimonial de 31/dez/05 da Cia. Pé de Moleque:

- |                             |                            |
|-----------------------------|----------------------------|
| a. Matérias Primas          | g. Duplicatas a pagar      |
| b. Fornecedores             | h. Clientes                |
| c. Mercadorias              | i. Máquinas e equipamentos |
| d. Salários a pagar         | j. Móveis e utensílios     |
| e. Impostos a Pagar         | l. Duplicatas a receber    |
| f. Equipamentos de produção | m. Produtos prontos        |

Agora, complete as colunas:

- |    |     |     |     |     |
|----|-----|-----|-----|-----|
| 1. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 2. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 3. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 4. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 5. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 6. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 7. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 8. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |
| 9. | ( ) | ( ) | ( ) | ( ) |

## Unidade 2 – Patrimônio, ativo, passivo e patrimônio líquido

- 2) Estruture o balanço patrimonial de 31/dez/05 da Cia. Pé de Moleque

<b>A T I V O</b>	<b>P A S S I V O</b>
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO ?????????.....
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>

Caso não possa responder a alguma(s) das questões seguintes, justifique o motivo (por exemplo, use sentenças como “impossível responder por falta de informações”, “”, etc.).

- 3) Em 31/dez/05, qual o valor mínimo do passivo (obrigações para com terceiros) do Armazém Solimões?  
 Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.
- 4) Em 31/dez/05, qual o valor do ativo da Refinadora Portobelo Ltda ?  
 Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.
- 5) Em 31/dez/05, qual o valor mínimo dos direitos do Moinho Paulista S.A.?  
 Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.
- 6) Em dez. 05, qual o valor do passivo (obrigações para com terceiros) da Cia. Pé de Moleque?  
 Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.
- 7) Em 31/dez/05, qual o valor mínimo dos bens do Moinho Paulista S.A.?  
 Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.



- 8) Em 31/dez/05, qual o valor mínimo do ativo da Refinadora Portobelo Ltda?  
Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.
- 9) Em 31/dez/05, qual o valor do passivo (obrigações para com terceiros) do Moinho Paulista S.A.?  
Resp.: \$ \_\_\_\_\_. Justifique sua resposta.

## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2.4

Exercício retirado de Crepaldi p. 40-43.

### TESTES DO TIPO “V” OU “F”

As seguintes siglas poderão ser usadas neste exercício:

- A** valor do ativo de uma entidade num dado momento do tempo
- P** valor do passivo (obrigações para com terceiros) de uma entidade num dado momento do tempo
- PL** valor do patrimônio líquido de uma entidade num dado momento do tempo, sendo que  $A=P+PL$

No lado esquerdo de cada sentença apresentada a seguir, coloque a letra **V** se a julgar verdadeira e a letra **F** se a julgar falsa:

- \_\_\_01. “Bens e direitos” são componentes positivos do patrimônio de uma entidade e “obrigações para com terceiros” são componentes negativos do patrimônio de uma entidade.
- \_\_\_02. O valor das “obrigações para com terceiros” de uma entidade é sempre positivo.
- \_\_\_03. Ao conjunto dos bens e direitos dá-se o nome de ativo.
- \_\_\_04. O inventário geral permite detectar o patrimônio de uma entidade num dado momento do tempo.
- \_\_\_05. Inventário geral é *sinônimo* de balanço patrimonial.
- \_\_\_06. O valor do ativo ou é positivo, ou é nulo.

## Unidade 2 – Patrimônio, ativo, passivo e patrimônio líquido

- \_\_\_07. *Patrimônio líquido* é expressão sinônima de *situação líquida*.
- \_\_\_08. O valor das “obrigações para com terceiros” de uma entidade ou é positivo, ou é nulo.
- \_\_\_09. Dívida particular do sócio de uma entidade deve constar no passivo da entidade, mesmo que a dívida tenha sido contraída em função das atividades da empresa.
- \_\_\_10. Patrimônio é *sinônimo* de ativo.
- \_\_\_11. O inventário geral exibe o patrimônio de uma entidade no momento em que ele é elaborado.
- \_\_\_12. Num dado momento, o PL pode ser positivo, negativo ou nulo.
- \_\_\_13. A equação básica da Contabilidade pode ser expressa por  $A + PL = P$ .
- \_\_\_14. Patrimônio líquido é expressão sinônima de “passivo a descoberto”.
- \_\_\_15. Num dado momento, o ativo deve evidenciar todos os bens e todos os direitos que foram de propriedade da entidade até tal momento.
- \_\_\_16. *Patrimônio líquido* é expressão sinônima de *capital próprio*.
- \_\_\_17. O valor das “obrigações para com terceiros” de uma entidade pode ser negativo.
- \_\_\_18. Num dado instante, o passivo (obrigações para com terceiros) de uma entidade deve evidenciar todas as dívidas contraídas pela entidade até aquele instante.
- \_\_\_19. O balanço patrimonial de 31/dez/06 de uma entidade evidencia todos os bens e todos os direitos que foram de propriedade de tal entidade no decorrer de 2006.
- \_\_\_20. O inventário geral permite elaborar o balanço patrimonial.
- \_\_\_21. Ocorre uma situação de passivo a descoberto quando o valor das “obrigações para com terceiros” excede o valor de “bens + direitos”.
- \_\_\_22. Patrimônio líquido é *sinônimo* de patrimônio.



## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2.5

Assinale a alternativa correta:

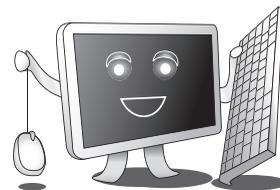
- 1) O patrimônio é definido como sendo:
  - a) O conjunto de bens materiais de propriedade de uma empresa ou pessoa.
  - b) O conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em dinheiro, vinculados a uma empresa ou pessoa.
  - c) Os bens utilizados por determinada empresa para atingir seus objetivos.
  - d) Os bens ou valores colocados à disposição da empresa pelos sócios.
  
- 2) Os componentes do patrimônio são:
  - a) Os bens materiais e imateriais.
  - b) Os bens da empresa, diminuídos das obrigações com terceiros.
  - c) Os bens, os direitos e as obrigações com terceiros.
  - d) Os bens, os direitos e as obrigações com sócios e com terceiros.
  
- 3) Assinale a correlação verdadeira:
  - a) Bens, positivos, passivos.
  - b) Obrigações, negativos, ativos.
  - c) Direitos, positivos, ativos.
  - d) Bens, negativos, ativos.

## Unidade 2 – Patrimônio, ativo, passivo e patrimônio líquido

- 4) Os fatos contábeis modificativos e mistos podem ser considerados aumentativos ou diminutivos. A razão disto é:
- a) Sempre aumentam ou diminuem uma conta do ativo.
  - b) Sempre aumentam ou diminuem a situação líquida.
  - c) Sempre aumentam ou diminuem uma conta do passivo.
  - d) Não alteram o equilíbrio da equação fundamental da situação líquida.
- 5) Surge o passivo a descoberto quando:
- a) O valor do ativo excede o valor do passivo.
  - b) O valor do passivo é menor do que o valor do ativo.
  - c) O valor do ativo é menor que o valor do passivo.
  - d) Os bens e os direitos superam as obrigações.
  - e) N.d.a.
- 6) A empresa terá patrimônio líquido positivo quando:
- a) O ativo tiver valor inferior ao do passivo.
  - b) O ativo tiver valor igual ao do passivo.
  - c) O passivo tiver valor superior ao do ativo.
  - d) O ativo tiver valor superior ao do passivo.
  - e) O ativo e o passivo inexistirem.



Aqui está prevista uma videoaula!





## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 1 jun. 2009.

BRASIL. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n. 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n. 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 6 jun. 2009.

Boletim IOB - Manual de Procedimento Temática Contábil e Balanços. Out/2009 - Fascículo 41, p.1-13.

CONTAS. Disponível em: <<http://br.geocities.com/fabiocontabilidade/contas.htm>>. Acesso em: 1o jun. 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ENSSLIN, S. R. **Contabilidade III**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade geral**: provas e concursos. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GRECO, Alvíso; AREND, Lauro e GÄRTNER, Günther. **Contabilidade**: teoria e práticas básicas. São Paulo: Saraiva, 2007, p.143-152.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (aplicável às demais sociedades). 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade básica**. 11. ed. São Paulo: Frase, 2003.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.





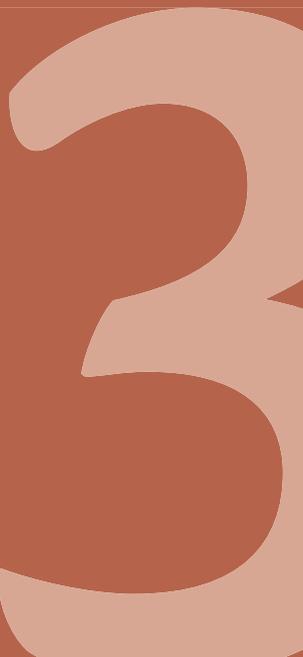
### Unidade 3

# CONTABILIDADE POR BALANÇOS SUCESSIVOS

Esta unidade tem como objetivo a fixação dos conhecimentos adquiridos até aqui e ao mesmo tempo revelar os mecanismos contábeis: desde a captura dos dados que deverão ser registrados pela Contabilidade, o processo e o tratamento desses dados, dando a vocês alunos(as) condições para preparar as demonstrações contábeis, começando pela dinâmica patrimonial das entidades, através da técnica de balanços sucessivos.

O domínio da matéria até aqui estudada é fundamental para prosseguir no curso. É necessário que já saibam onde são classificadas no Balanço as contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

---



### 3.1 CONTABILIDADE POR BALANÇOS SUCESSIVOS

Iniciemos nosso estudo referente aos registros dos fatos contábeis utilizando-se a técnica de Balanços Sucessivos, lembrando que, de modo esquemático, o balanço patrimonial tem sido apresentado da seguinte forma:

COMPANHIA ESQUEMÁTICA BALANÇO PATRIMONIAL (EM XX/XXX/XX)	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Bens + Direitos	Obrigações para com terceiros
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital Social
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>

O **patrimônio líquido**, como já esclarecido anteriormente, também é denominado **capital social** e seu valor também recebe a denominação de **capitais próprios**.

O **passivo** é composto das **obrigações para com terceiros**. Essas obrigações também recebem a denominação **capitais de terceiros**. Ou seja, o passivo (entendido como “obrigações para com terceiros”) também recebe a denominação **capitais de terceiros**.

O total do lado direito do balanço patrimonial resulta da soma do valor do passivo com o valor do patrimônio líquido. Todo o lado direito do balanço patrimonial recebe a denominação **origens de recursos**. Logo, pode-se inferir que:

$$\text{Origens de recursos} = \text{Capitais de terceiros} + \text{Capitais próprios}$$

O lado esquerdo do Balanço Patrimonial é composto unicamente do ativo (bens + direitos) e recebe a denominação **aplicações de recursos**. Ou seja, o valor das aplicações de recursos é o “valor dos bens mais o valor dos direitos”. Logo, o ativo também é denominado **aplicações de recursos**.



Tendo em vista que, no balanço patrimonial, o lado esquerdo **sempre** tem valor igual ao lado direito, pode-se concluir que:

$$\text{Aplicações de recursos} = \text{Origens de recursos}$$

De outro modo, é possível mostrar o balanço patrimonial como:

COMPANHIA ESQUEMÁTICA BALANÇO PATRIMONIAL (EM XX/XXX/XX)	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Bens + Direitos	Obrigações para com terceiros <i>Capitais de terceiros</i>
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> <i>Capitais próprios</i>
TOTAL DO ATIVO ou <i>Aplicações de recursos</i>	TOTAL DO PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ou <i>Origens de recursos</i>

Ainda **revisando**, sabe-se que:

- No ativo serão lançados apenas os bens e direitos; no passivo serão lançadas apenas as obrigações para com terceiros e no patrimônio líquido serão lançadas todas as contas relacionadas aos proprietários-acionistas, inclusive o saldo dos ganhos e perdas (receitas e despesas), o qual chamamos de resultados. O resultado será positivo (lucro) quando os ganhos forem maiores que as perdas; será negativo (prejuízo) quando as perdas ultrapassarem os ganhos.

$$\text{Resultado Positivo} = \text{ganhos} > \text{perdas}$$

$$\text{Resultado Negativo} = \text{perdas} > \text{ganhos}$$

Nesse caso, elas surgem das origens de terceiros ou dos aportes de capital dos próprios sócios da entidade.

- O ativo é, por natureza, um grupo de aplicação de recursos, sendo que as **aplicações** sempre aumentam o saldo das contas de bens e direitos.

- O passivo é o grupo das origens ou fontes de recursos. Desta forma, sempre que a entidade assumir alguma obrigação com terceiros ou com proprietários, ela aumentará o saldo das contas do grupo passivo. Quando essas obrigações forem quitadas, os saldos serão baixados, pois acontece a situação de aplicação de recursos em conta de passivo.

Passivo com saldo grande = (obrigações com terceiros)

Passivo com saldo pequeno = (obrigações quitadas)

#### Lembre-se:

As entidades, quaisquer que sejam, não são estáticas, mas dinâmicas. Com o passar do tempo, elas realizam operações que modificam seus patrimônios. Tais operações muitas vezes recebem o nome de **fatos contábeis** ou **eventos econômicos**. Como será observado no exercício/exemplo, muitas das operações realizadas por uma entidade modificam apenas o seu patrimônio (o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros), sem que ocorra alteração no valor do patrimônio líquido. Outras operações, além de modificarem o patrimônio, também alteram o valor do patrimônio líquido da entidade.

Seria redundância dizer, mas é bom lembrar, que o valor total do patrimônio líquido só pode se alterar se alguma alteração ocorrer no patrimônio (quer no ativo, quer no passivo, quer em ambos).

No exercício/exemplo, será mostrado o “nascimento” (tecnicamente denominado constituição) de uma entidade. Logo a seguir, serão enunciadas as operações (fatos contábeis ou eventos econômicos) realizadas por essa entidade. Tais operações serão acompanhadas pela Contabilidade. O conjunto desses registros é denominado escrituração contábil, termo já visto anteriormente. No exercício, será utilizada a técnica dos balanços sucessivos para efetuar a escrituração contábil, ou seja, o registro das operações realizadas por uma entidade.

Essa técnica de balanços sucessivos é simples: tão logo concluída uma operação realizada pela entidade, é preparado um balanço patrimonial que retrata o patrimônio (e, conseqüentemente, o patrimônio líquido) da entidade após



tal operação. Como são sucessivas as operações que a entidade realiza, será construída uma série de balanços sucessivos. Se eles fossem colocados lado a lado, teríamos um filme mostrando a movimentação do patrimônio e do patrimônio líquido da empresa ao longo do tempo. Exemplificando, então:



Aqui está prevista uma aula presencial.

### ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3.1

#### EXERCÍCIO EXEMPLO - Companhia PIPOCA

#### OPERAÇÕES DE SETEMBRO DE 2007

- a) Em 01/set/07, é constituída a Cia. Pipoca, com um Capital Social de \$10.000, totalmente integralizado no ato. Para tal, os sócios (acionistas) entregam a ela \$4.500 em moeda corrente, \$ 2.000 em equipamentos de limpeza (aspiradores de pó, escadas, etc.) e \$3.500 em material de limpeza (detergentes, sabões, etc.).

Até o momento da constituição da empresa, o dinheiro, os equipamentos de limpeza e o material de limpeza eram de propriedade dos sócios (acionistas). Após, passaram a ser de propriedade da empresa. Os sócios não emprestaram aqueles ativos à empresa. Entregaram a ela para que ela pudesse realizar as atividades para as quais foi constituída: prestar serviços de limpeza.

Que fique claro: pelo Princípio Fundamental de Contabilidade, ao se constituir uma empresa deve-se observar o Princípio da Entidade que será tratado mais adiante, na Unidade 5.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (01/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>4.500</b>	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital social ..... <b>10.000</b>
Material de limpeza..... <b>3.500</b>	
Equipamento de limpeza ..... <b>2.000</b>	
<b>ATIVO ..... 10.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 10.000</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- b) Em 05/set/07, a Cia. Pipoca adquire mais equipamentos de limpeza por \$500. Paga \$300 no ato e fica devendo \$200. **Observe como fica registrada essa movimentação.**

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (05/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....4.200	Fornecedores de equipamentos .....200
Material de limpeza..... 3.500	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza .....2.500	
<b>ATIVO ..... 10.200</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 10.200</b>

- c) Em 10/set./07, a Cia. Pipoca acaba de limpar um prédio e pelo serviço prestado cobra \$3.000. O cliente, por não dispor da quantia naquele momento, fica devendo à Cia. Pipoca. Observe que a Cia. Pipoca acaba de auferir uma receita.

Lembre-se que Receita Auferida não significa receita recebida e que também não daremos baixa no material consumido, neste momento. Utilizaremos o conceito de inventário periódico, na próxima seção. Ficará ainda para depois o tratamento do desgaste dos equipamentos pelo uso.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (10/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....4.200	Fornecedores de equipamentos .....200
Clientes.....3.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital social ..... 10.000 Receita de serviços prestados.....3.000
Material de limpeza..... 3.500	
Equipamento de limpeza ..... 2.500	
<b>ATIVO ..... 13.200</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 13.200</b>



- d) Em 12/set/07, a Cia. Pipoca paga \$150, parte da dívida que contraiu em 05/set/07.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (12/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>4.050</b>	Fornecedores de equipamentos ..... <b>50</b>
Clientes..... 3.000	
Material de limpeza..... 3.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Receita de serviços prestados..... 3.000
<b>ATIVO ..... 13.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 13.050</b>

- e) Em 20/set/07, a Cia. Pipoca acaba de limpar outro prédio e, pelo serviço prestado, cobra \$4.000. O cliente paga em moeda corrente. Observe que, novamente, a Cia. Pipoca acaba de auferir uma receita e nesse caso recebe no ato.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (20/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>8.050</b>	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Clientes..... 3.000	
Material de limpeza..... 3.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Receita de serviços prestados..... <b>7.000</b>
<b>ATIVO ..... 17.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 17.050</b>

- f) Em 30/set/07, a Cia. Pipoca reconhece que os empregados encarregados das limpezas fizeram jus aos salários relativos ao mês de setembro/07, que são de \$2.800. Paga \$1.800 e fica devendo os restantes \$1.000. Observe que a Cia. Pipoca incorreu em uma despesa, dito de outra forma, uma despesa foi incorrida pela Cia. Pipoca.

Lembre-se que Despesa Incorrida não significa despesa paga. Aqui também estamos utilizando o Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência. Este princípio será visto na Unidade 5.

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>6.250</b>	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Clientes..... 3.000	Salários a pagar..... <b>1.000</b>
Material de limpeza..... 3.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Receita de serviços prestados ..... 7.000
	Despesa com salários – limpezas ( <b>2.800</b> )
<b>ATIVO ..... 15.250</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 15.250</b>

- g) Em 30/set/07, a Cia. Pipoca constata que é de \$2.300 o valor do material de limpeza (detergentes, sabões, etc.) ainda existente em estoque. Os \$ 2.300, naturalmente, decorrem de uma avaliação com base no Custo Histórico de aquisição daqueles materiais. Observe que, novamente, ocorreu o registro de uma despesa incorrida pela Cia. Pipoca.

Surge aqui outro Princípio Fundamental de Contabilidade chamado Princípio do Registro pelo Valor Original. Este princípio também será visto na Unidade 5.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 6.250	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Clientes..... 3.000	Salários a pagar..... 1.000
Material de limpeza..... <b>2.300</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Receita de serviços prestados ..... 7.000
	Despesa com salários – limpezas .(2.800)
	Despesa com material de limpeza consumido ..... ( <b>1.200</b> )
<b>ATIVO ..... 14.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 14.050</b>



Didaticamente, entende-se um mês como o exercício social de 12 meses, para que o exercício não fique tão repetitivo.

- h) Em 30/set/07, acaba de transcorrer um mês de vida da Cia. Pipoca. Foram registradas todas as operações que dizem respeito a tal mês, ou seja, foram registradas todas as operações que competem ao mês de setembro de 2007. Nada mais natural do que os sócios da Cia. Pipoca desejarem saber “como foi o empreendimento” após **um mês** de atividades. Esse “desejar saber como foi” traduz-se, em terminologia um pouco mais técnica, em “saber se o empreendimento *deu* lucro ou se *deu* prejuízo”.

Para tal, a Contabilidade realiza uma *operação contábil* denominada apuração do resultado do período (no caso, setembro de 2007). Esta operação contábil é diferente das que foram anteriormente registradas, pois ela não afeta o patrimônio da Cia. Pipoca. Afeta, isso sim, o patrimônio líquido, mas apenas na forma e não no valor global. Noutra seção, será mostrado como se procede à apuração do resultado de um período, através do confronto das receitas auferidas com as despesas incorridas. Neste caso, apenas confrontamos o total das receitas auferidas menos as despesas incorridas e chegamos a um resultado positivo, que chamados de lucro.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 6.250	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Clientes..... 3.000	Salários a pagar..... 1.000
Material de limpeza..... 2.300	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... <b>3.000</b>
<b>ATIVO ..... 14.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 14.050</b>

Pela Lei n. 11.638/07 não se utiliza mais essa conta depois do encerramento do exercício social, mas aqui por uma questão didática e de facilitação de entendimento de vocês alunos(as), prefiro continuar utilizando essa conta.

- i) Ainda em 30/set/07, os sócios (acionistas) da Cia. Pipoca decidem que destino darão ao lucro de \$3.000 obtido em setembro de 2007. Suponhamos que, de tal lucro, resolvam que \$1.300 deva ser destinado a título de dividendos, valor que pretendem receber durante outubro/07.

Isso gera o último *registro contábil* de setembro de 2007, o registro da destinação do resultado. No exemplo, a única destinação dada ao resultado positivo (lucro) foi para dividendos. Em exercícios posteriores, será aprendido

que, além dos dividendos, outras destinações podem ser dadas ao lucro de um período.

O registro contábil efetuado neste momento deve ser observado com atenção: o patrimônio líquido teve seu valor global reduzido, mas uma despesa não foi incorrida. Por outro lado, a entidade (Cia. Pipoca) contraiu uma dívida justamente para com seus próprios donos (sócios, acionistas): é um caso típico de aplicação do *princípio contábil* da entidade.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 6.250	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Cientes..... 3.000	Salários a pagar..... 1.000
Material de limpeza..... 2.300	Dividendos a pagar..... <b>1.300</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... <b>1.700</b>
<b>ATIVO ..... 14.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 14.050</b>

ANTES DE REGISTRAR AS OPERAÇÕES RELATIVAS A OUTUBRO/2007, devem ser preparadas as “demonstrações contábeis” relativas ao período que acaba de findar, ou seja, o mês de setembro de 2007. Na vida real, esse período poderia ser o exercício social. As sociedades anônimas, além de preparar as demonstrações contábeis, devem publicá-las, juntamente com as “*notas explicativas*” que complementam as demonstrações contábeis, com o relatório dos “*órgãos da administração*” (conselho de administração e/ou diretoria) e com o “*parecer dos auditores independentes*”, caso a empresa seja auditada dessa maneira. Convém lembrar que, se a empresa tiver Conselho Fiscal em funcionamento, o “parecer do conselho fiscal” também deverá ser publicado.

É interessante salientar que a Lei nº. 6.404, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, denominou de **demonstrações financeiras** o que antes foi denominado de “*demonstrações contábeis*”. No final deste exercício, mostrase, de modo esquemático, o que foi comentado.

E continuou depois das alterações introduzidas nos anos de 2007 e 2009 pelas leis posteriores: 11.638/07 e 11.941/09.



Antes de prosseguir, observe o saldo da conta “Lucros Acumulados” constante do último balanço patrimonial de setembro/07. Ele vale \$1.700. E o valor \$1.700 não é o lucro (não é o “resultado”) de setembro/07! Qual a razão disso? Medite antes de responder.

### OPERAÇÕES DE OUTUBRO DE 2007

- a) Em 03/out/07, a Cia. Pipoca recebe \$2.500 em moeda corrente do cliente para quem havia prestado serviços em 10/set/07, e que, naquela ocasião, ficara devendo \$3.000. Aqui, ocorre o fato permutativo. Foi estudado por vocês ao lerem o Capítulo 17 de Greco, Arend e Gärtner citado na unidade 2.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (03/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>8.750</b>	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Clientes..... <b>500</b>	Salários a pagar..... 1.000
Material de limpeza..... 2.300	Dividendos a pagar..... 1.300
Equipamento de limpeza ..... 2.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... 1.700
<b>ATIVO ..... 14.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 14.050</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- b) Em 05/out/07, a Cia. Pipoca presta novos serviços de limpeza, cobrando \$9.000, que não são recebidos no ato.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (05/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 8.750	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Cientes..... <b>9.500</b>	Salários a pagar..... 1.000
Material de limpeza..... 2.300	Dividendos a pagar..... 1.300
Equipamento de limpeza ..... 2.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... 1.700
	Receita de serviços prestados..... <b>9.000</b>
<b>ATIVO ..... 23.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 23.050</b>

- c) Em 10/out./07, a Cia. Pipoca paga os \$1.000 que ficara devendo a seus empregados desde 30/set/07.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (10/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>7.750</b>	Fornecedores de equipamentos ..... 50
Cientes..... 9.500	Salários a pagar..... <b>0</b>
Material de limpeza..... 2.300	Dividendos a pagar..... 1.300
Equipamento de limpeza ..... 2.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... 1.700
	Receita de serviços prestados..... 9.000
<b>ATIVO ..... 22.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 22.050</b>



- d) Em 15/out/07, a Cia. Pipoca adquire material de expediente à vista por \$1.600 e paga os \$50 que ficara devendo aos fornecedores de equipamentos desde 05/set/07. Aqui, ocorre um fato contábil misto.



### SAIBA MAIS

Para saber mais sobre o assunto leia o Capítulo 4 de RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (15/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>6.100</b>	Fornecedores de equipamentos..... <b>0</b>
Clientes..... 9.500	Dividendos a pagar..... 1.300
Material de expediente..... <b>1.600</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 2.300	Capital social..... 10.000
Equipamento de limpeza..... 2.500	Lucros Acumulados..... 1.700
	Receita de serviços prestados..... 9.000
<b>ATIVO.....22.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....22.000</b>

- e) Em 17/out/07, a Cia. Pipoca paga os dividendos (\$1.300) que ficara devendo aos seus sócios.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (17/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>4.800</b>	Dividendos a pagar..... <b>0</b>
Clientes..... 9.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente..... 1.600	Capital social..... 10.000
Material de limpeza..... 2.300	Lucros Acumulados..... 1.700
Equipamento de limpeza..... 2.500	Receita de serviços prestados..... 9.000
<b>ATIVO.....20.700</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....20.700</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- f) Em 28/out/07, a Cia. Pipoca cobra \$4.000 pela conclusão de novos serviços de limpeza. Por não disporem da quantia, os clientes ficam devendo.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (28/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 4.800	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital social ..... 10.000 Lucros Acumulados ..... 1.700 Receita de serviços prestados..... <b>13.000</b>
Clientes..... <b>13.500</b>	
Material de expediente ..... 1.600	
Material de limpeza..... 2.300	
Equipamento de limpeza ..... 2.500	
<b>ATIVO ..... 24.700</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 24.700</b>

- g) Em 29/out/07, a Cia. Pipoca recebe \$1.120 do cliente para quem prestou serviços em 05/out/07. Aqui, ocorre um fato contábil permutativo.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (29/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>5.920</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital social ..... 10.000 Lucros Acumulados ..... 1.700 Receita de serviços prestados..... 13.000
Clientes..... <b>12.380</b>	
Material de expediente ..... 1.600	
Material de limpeza..... 2.300	
Equipamento de limpeza ..... 2.500	
<b>ATIVO ..... 24.700</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 24.700</b>



- h) Em 31/out/07, a Cia. Pipoca constata que o valor do material de limpeza consumido em out/07 foi de \$2.000. aqui, ocorre um fato contábil modificativo diminutivo.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 5.920	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital social ..... 10.000 Lucros Acumulados ..... 1.700 Receita de serviços prestados..... 13.000 Mat. de limpeza consumido..... <b>(2.000)</b>
Clientes..... 12.380	
Material de expediente ..... 1.600	
Material de limpeza..... <b>300</b>	
Equipamento de limpeza ..... 2.500	
<b>ATIVO ..... 22.700</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 22.700</b>

- i) Em 31/out./07, a Cia. Pipoca constata que o valor do material de expediente existente em estoque é de \$1.000.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 5.920	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital social ..... 10.000 Lucros Acumulados ..... 1.700 Receita de serviços prestados..... 13.000 Mat. de limpeza consumido..... (2.000) Mat. de expediente consumido..... <b>(600)</b>
Clientes..... 12.380	
Material de expediente ..... <b>1.000</b>	
Material de limpeza..... 300	
Equipamento de limpeza ..... 2.500	
<b>ATIVO ..... 22.100</b>	

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- j) Em 31/out/07, a Cia. Pipoca reconhece que os empregados encarregados das limpezas fizeram jus aos seus salários de out/07 (que são de \$5.000). Paga \$3.200 e fica devendo o restante. Aqui, ocorre novamente um fato contábil misto.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>2.720</b>	Salários a pagar..... 1.800
Clientes..... 12.380	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente..... 1.000	Capital social ..... 10.000
Material de limpeza..... 300	Lucros Acumulados ..... 1.700
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Receita de serviços prestados..... 13.000
	Mat. de limpeza consumido.....(2.000)
	Despesa c/ salários – limpeza ..... <b>(5.000)</b>
	Mat. de expediente consumido.....(600)
<b>ATIVO ..... 18.900</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 18.900</b>

- k) Em 31/out/07, a Cia. Pipoca reconhece que os empregados do setor administrativo (contratados em out/07) fizeram jus aos seus salários (que são de \$1.400) e efetua o pagamento.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>1.320</b>	Salários a pagar..... 1.800
Clientes..... 12.380	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente..... 1.000	Capital social ..... 10.000
Material de limpeza..... 300	Lucros Acumulados ..... 1.700
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Receita de serviços prestados..... 13.000
	Mat. de limpeza consumido.....(2.000)
	Despesa c/ salários – limpeza .....(5.000)
	Mat. de expediente consumido.....(600)
	Despesa c/ salários – administrativos . <b>(1.400)</b>
<b>ATIVO ..... 17.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 17.500</b>



- l) Em 31/out/07, uma vez que foram registradas todas as operações que competem a out/07, ocorre a apuração do resultado de outubro de 2007, através do confronto das receitas auferidas em out/07 com as despesas incorridas em out/07.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 1.320	Salários a pagar..... 1.800
Clientes..... 12.380	
Material de expediente..... 1.000	
Material de limpeza..... 300	
Equipamento de limpeza..... 2.500	
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social..... 10.000
	Lucros Acumulados..... <b>5.700</b>
<b>ATIVO..... 17.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 17.500</b>

- m) Em 31/out/07, uma vez apurado o resultado de out/07, os sócios da Cia. Pipoca resolvem que \$1.320 deve ser destinado a título de dividendos. No mesmo instante, a Cia. Pipoca os paga. Essa última decisão é extremamente incomum na vida real. Aqui, o exemplo é didático.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (31/OUT/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>0</b>	Salários a pagar..... 1.800
Clientes..... 12.380	
Material de expediente..... 1.000	
Material de limpeza..... 300	
Equipamento de limpeza..... 2.500	
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital social..... 10.000
	Lucros Acumulados..... <b>4.380</b>
<b>ATIVO..... 16.180</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 16.180</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

Da mesma forma como ocorreu no final de setembro, no final de outubro/07 são preparadas as “demonstrações contábeis” (*demonstrações financeiras*) da Cia. Pipoca relativas ao período que findou em 31/out/07 e que iniciou em 1º/out/07. Tais demonstrações são publicadas juntamente com as notas explicativas, com o relatório dos órgãos da administração e com o parecer dos auditores independentes. Complete a demonstração do resultado do exercício (out/07) que está a seguir.

<b>COMPANHIA PIPOCA</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (OUT/07)</b>	
01 Receita de serviços prestados.....	.....
02 Despesas com salários – limpezas.....	.....
03 Material de limpeza consumido.....	.....
04 Custos dos serviços prestados (2 + 3).....	.....
05 Lucro operacional bruto (1 – 4).....	.....
06 Despesas com salários – administrativos.....	.....
07 Material de expediente consumido.....	.....
08 Total das despesas administrativas (6 + 7).....	.....
09 Lucro líquido de out/07 (5 – 8).....	.....

#### OPERAÇÕES DE NOVEMBRO DE 2007

- a) Em 04/nov/07, a Cia. Pipoca presta serviços cobrando \$7.000. Recebe apenas \$2.700 no ato.

<b>COMPANHIA PIPOCA</b> <b>BALANÇO PATRIMONIAL (04/NOV/07)</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Caixa..... <b>2.700</b>	Salários a pagar..... 1.800
Clientes..... <b>16.680</b>	
Material de expediente..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 300	Capital social..... 10.000
Equipamento de limpeza..... 2.500	Lucros Acumulados..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... <b>7.000</b>
<b>ATIVO.....23.180</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....23.180</b>



- b) Em 05/nov/07, a Cia. Pipoca paga os \$1.800 aos empregados encarregados das limpezas (parte dos salários de outubro/07 que ficara devendo).

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (05/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... <b>900</b>	Salários a pagar..... <b>0</b>
Clientes..... 16.680	
Material de expediente ..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 300	Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Lucros Acumulados ..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... 7.000
<b>ATIVO ..... 21.380</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 21.380</b>

- c) Em 08/nov/07, a Cia. Pipoca recebe \$500 do cliente para quem havia prestado serviços em 10/set/07 e \$7.880 do cliente para quem prestara serviços em 05/out/07. Qual seria o fato contábil que ocorre neste caso?

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (08/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... <b>9.280</b>	
Clientes..... <b>8.300</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente ..... 1.000	Capital social ..... 10.000
Material de limpeza..... 300	Lucros Acumulados ..... 4.380
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Receita de serviços prestados..... 7.000
<b>ATIVO ..... 21.380</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 21.380</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- d) Em 15/nov/07, a Cia. Pipoca compra material de limpeza, a prazo, por \$2.000.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (15/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... 9.280	Fornecedores ..... <b>2.000</b>
Clientes ..... 8.300	
Material de expediente ..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza ..... <b>2.300</b>	Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Lucros Acumulados ..... 4.380
	Receita de serviços prestados ..... 7.000
<b>ATIVO ..... 23.380</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 23.380</b>

- e) Em 20/nov/07, a Cia. Pipoca presta novos serviços, cobrando \$2.100 e recebendo do cliente no ato.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (20/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... <b>11.380</b>	Fornecedores ..... 2.000
Clientes ..... 8.300	
Material de expediente ..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza ..... 2.300	Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Lucros Acumulados ..... 4.380
	Receita de serviços prestados ..... <b>9.100</b>
<b>ATIVO ..... 25.480</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 25.480</b>



- f) Em 30/nov/07, a Cia. Pipoca reconhece que os seus empregados encarregados dos serviços de limpeza fizeram jus aos seus salários (que são de \$6.000). Paga \$4.300 e fica devendo o restante. Que fato contábil é este?

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>7.080</b>	Fornecedores..... 2.000
Clientes..... 8.300	Salários a pagar..... <b>1.700</b>
Material de expediente..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 2.300	Capital social..... 10.000
Equipamento de limpeza..... 2.500	Lucros Acumulados..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... 9.100
	Despesa c/ salários – limpezas.... <b>(6.000)</b>
<b>ATIVO..... 21.180</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 21.180</b>

- g) Em 30/nov/07, a Cia. Pipoca reconhece que os seus empregados encarregados do setor administrativo fizeram jus aos seus salários (que são de \$2.500) e os paga.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... <b>4.580</b>	Fornecedores..... 2.000
Clientes..... 8.300	Salários a pagar..... 1.700
Material de expediente..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 2.300	Capital social..... 10.000
Equipamento de limpeza..... 2.500	Lucros Acumulados..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... 9.100
	Despesa c/ salários – limpezas.... <b>(6.000)</b>
	Despesa c/ salários – administrativos..... <b>(2.500)</b>
<b>ATIVO..... 18.680</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 18.680</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- h) Em 30/nov/07, a Cia. Pipoca constata que o material de limpeza ainda existente em estoque é de \$1.200.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 4.580	Fornecedores..... 2.000
Cientes..... 8.300	Salários a pagar..... 1.700
Material de expediente..... 1.000	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... <b>1.200</b>	Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Lucros Acumulados ..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... 9.100
	Despesa c/ salários – limpezas.....(6.000)
	Mat. de Limpeza consumido ..... <b>(1.100)</b>
	Despesa c/ salários – administrativos ..(2.500)
<b>ATIVO ..... 17.580</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 17.580</b>

- i) Em 30/nov/07, a Cia. Pipoca constata que foi de \$600 o material de expediente consumido em nov/07.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 4.580	Fornecedores..... 2.000
Cientes..... 8.300	Salários a pagar..... 1.700
Material de expediente..... <b>400</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de limpeza..... 1.200	Capital social ..... 10.000
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Lucros Acumulados ..... 4.380
	Receita de serviços prestados..... 9.100
	Despesa c/ salários – limpezas.....(6.000)
	Mat. de Limpeza consumido .....(1.100)
	Despesa c/ salários – administrativos.....(2.500)
	Mat. de expediente consumido..... <b>(600)</b>
<b>ATIVO ..... 16.980</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 16.980</b>



- j) Em 30/nov/07, uma vez registradas todas as operações de nov/07, ocorre a apuração do resultado de novembro de 2007, através do confronto das receitas auferidas em nov/07 com as despesas incorridas em nov/07.

COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... 4.580	Fornecedores..... 2.000
Clientes..... 8.300	Salários a pagar..... 1.700
Material de expediente ..... 400	
Material de limpeza..... 1.200	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Equipamento de limpeza ..... 2.500	Capital social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... <b>3.280</b>
<b>ATIVO ..... 16.980</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO ..... 16.980</b>

Observe que do confronto das receitas auferidas em nov/07 com as despesas incorridas em nov/07 é apurado um **prejuízo** de \$1.100. Ou seja, as receitas auferidas foram menores do que as despesas incorridas. Observe também que o saldo da conta **Lucros Acumulados**, que era de \$4.380, ficou reduzido a \$3.280. Mas ele ainda é positivo. Se ele se tornasse negativo, a conta passaria a se denominar **Prejuízos acumulados**. Agora construa, abaixo, a demonstração do resultado do exercício (DRE) relativa ao mês de novembro de 2007.

Como determina a Lei n. 11.638/07 e a Lei n. 11.941/09



### SAIBA MAIS

Para poder construir a DRE, leia Marion (2010, cap. 6), para entender por que esta demonstração tem a apresentação que está aí já elaborada para você no espaço abaixo. Assim como na Unidade 4 deste material, você terá também uma boa explicação de como se elabora uma DRE!

COMPANHIA PIPOCA	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (NOV/07)	
01	Receita de serviços prestados.....
02	Despesas com salários – limpezas.....
03	Material de limpeza consumido.....
04	Custos dos serviços prestados (2 + 3).....
05	Lucro operacional bruto (1 – 4).....
06	Despesas com salários – administrativos.....
07	Material de expediente consumido.....
08	Total das despesas administravas (6 + 7).....
09	Lucro líquido de out/07 (5 – 8).....



Agora, apresentamos todas as demonstrações que são publicadas de acordo com a Lei n. 6.404/76 com suas alterações, já apresentadas neste capítulo. Veja no site: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 29 nov. 2010.

A seguir apresentaremos os modelos das demonstrações contábeis da Cia. da Pipoca, relativos aos exercícios findos em 30/set/07 e 30/nov/07.

### Publicação relativa ao exercício findo em 30/set/07 COMPANHIA PIPOCA

#### RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO

Aqui estaria o relatório do **conselho de administração** ou da **diretoria** (que são os “órgãos da administração”)



COMPANHIA PIPOCA BALANÇO PATRIMONIAL (30/SET/07)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... 6.250	Fornecedores ..... 50
Clientes ..... 3.000	Salários a pagar ..... 1.000
Material de limpeza ..... 2.300	Dividendos a pagar ..... 1.300
Equipamento de limpeza ..... 2.500	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	Capital Social ..... 10.000
	Lucros Acumulados ..... 1.700
<b>ATIVO</b> ..... 14.050	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b> ..... 14.050

COMPANHIA PIPOCA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (SET/07)	
01 Receita de serviços prestados ..... 7.000	
02 Despesas com salários-limpezas ..... 2.800	
03 Material de limpeza consumido ..... 1.200	
04 Custos dos serviços emprestados (2+3) ..... 4.000	
05 Lucro líquido de set/07 (1-4) ..... 3.000	

COMPANHIA PIPOCA DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (SET/07)	
01 Saldo inicial de "Lucros acumulados" (em 1º/set/07).....zero	
02 Lucro líquido de set/07 ..... 3.000	
<i>Destinação proposta</i>	
03 Dividendos destinados ..... 1.300	
04 Saldo final de "Lucros acumulados" (em 30/set/07) [1 + 2 - 3]..... 1.700	

Esta demonstração deixou de ser obrigatória pela alteração da Lei n. 6.404 através da Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e passaram a ser obrigatórias: a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

CIA. PIPOCA. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (SET/07)	
Aqui estaria a demonstração mencionada	

CIA. PIPOCA. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (SET/07)	
Aqui estaria a demonstração mencionada	

## Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

<b>CIA. PIPOCA.</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (SET./07)</b>
Aqui estaria a demonstração mencionada

Faremos os fluxos de caixa desse exercício ao longo da disciplina, via on-line. E no capítulo 5, explicarei como se faz.

<b>CIA. PIPOCA.</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (SET./07)</b>
Aqui estaria a demonstração mencionada

<b>CIA. PIPOCA.</b> <b>NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b> <b>relativas ao exercício de (SET/07)</b>
Aqui estariam as “notas explicativas” às demonstrações financeiras (contábeis). Uma delas seria:  x) Cia da Pipoca foi construída em 1º/set/07. Por isso, deixa de publicar suas demonstrações financeiras (contábeis) de “forma comparativa”

Em relação à Demonstração do Valor Adicionado, apenas é dada a teoria. Nas disciplinas posteriores, mais especificamente na disciplina de Contabilidade superior – vocês aprenderão a elaborá-la.

<b>PARECER DOS ALDITORES INDEPENDENTES</b>
Aqui estaria o referido “parecer” caso a Cia. da Pipoca contasse com serviços de auditores independentes

### Publicação relativa aos exercícios findos em 31/out/07 COMPANHIA PIPOCA

<b>RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO</b>
Aqui estaria o relatório do <b>conselho de administração</b> ou da <b>diretoria</b> (que são os “órgãos da administração”)

<b>BALANÇOS PATRIMONIAIS em</b>					
	<b>31/out/07</b>	<b>30/set/07</b>		<b>31/out/07</b>	<b>30/set/07</b>
<b>ATIVO</b>			<b>PASSIVO</b>		
Caixa .....	0	6.250	Fornecedores.....	0	50
Clientes .....	12.380	3.000	Salários a pagar.....	1.800	1.000
Material de expediente.....	1.000	0	Dividendos a pagar.....	0	1.300
Material de limpeza .....	300	2.300	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Equipamentos de limpeza	2.500	2.500	Capital Social.....	10.000	10.000
			Lucros Acumulados .....	4.380	1.700
<b>ATIVO</b>	<b>16.180</b>	<b>14.050</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>	<b>16.180</b>	<b>14.050</b>



CIA. PIPOCA		
DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DOS EXERCÍCIOS		
	OUT/07	SET/07
01 Receita de serviços prestados.....	13.000	7.000
02 Despesa com salários – limpeza.....	5.000	2.800
03 Material de limpeza consumidos.....	2.000	1.200
04 Custo dos serviços prestados (2+3).....	7.000	4.000
05 Lucro (prejuízo) operacional (1-4).....	6.000	3.000
06 Despesa com salários – administrativos.....	1.400	
07 Material de expediente consumido.....	600	
08 Total das despesas administrativas (6+7).....	2.000	
09 Lucro (prejuízo) líquido do exercício.....	4.000	3.000

CIA. PIPOCA		
DEMONSTRAÇÕES DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS		
	OUT/07	SET/07
01 Saldo inicial de “lucros acumulados”.....	1.700	Zero
02 Lucro (prejuízo) líquido do exercício.....	4.000	3.000
<i>Destinação proposta</i>		
03 Dividendos destinados.....	1.320	1.300
04 Saldo final de “lucros acumulados” [1±2-3]	4.380	1.700

CIA. PIPOCA	
DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OUT/07 E SET/07)	
Aqui estariam as demonstrações mencionadas	

CIA. PIPOCA	
DEMONSTRAÇÕES DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (OUT/07 E SET/07)	
Aqui estariam as demonstrações mencionadas	

CIA. PIPOCA	
DEMONSTRAÇÕES DO FLUXO DE CAIXA (OUT/07 E SET/07)	
Aqui estariam as demonstrações mencionadas	

CIA. PIPOCA	
DEMONSTRAÇÕES DO VALOR ADICIONADO (OUT/07 E SET/07)	
Aqui estariam as demonstrações mencionadas	

Lembre-se que esta demonstração deixou de ser obrigatória! Mas mesmo assim continuará a ser ensinada.

## Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

### CIA. PIPOCA

#### NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES relativas ao exercício (OUT/07)

Aqui estariam as “notas explicativas” às demonstrações financeiras (contábeis)

### PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aqui estaria o referido “Parecer”, ver na página anterior.

## Publicação relativa aos exercícios findos em 30/nov/07 COMPANHIA PIPOCA

### RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO

Aqui estaria o relatório do conselho de administração ou da diretoria  
(que são os “órgãos da administração”)

### CIA.PIPOCA

#### BALANÇOS PATRIMONIAIS EM ...

	31/NOV/07	30/OUT/07		31/NOV/07	30/OUT/07
<b>ATIVO</b>			<b>PASSIVO</b>		
Caixa .....	4.580	Zero	Fornecedores.....	2.000	Zero
Clientes .....	8.300	12.380	Salários a pagar.....	1.700	1.800
Material de expediente.....	400	1.000	Dividendos a pagar.....	Zero	Zero
Material de limpeza .....	1.200	300	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Equipamentos de limpeza	2.500	2.500	Capital social .....	10.000	10.000
			Lucros acumulados .....	3.280	4.380
<b>ATIVO</b>	16.980	16.180	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>	16.980	16.180

### CIA. PIPOCA

#### DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DOS EXERCÍCIOS

	NOV/07	OUT/07
01 Receita de serviços prestados.....	9.100	13.000
02 Despesa com salários – limpeza.....	6.000	5.000
03 Material de limpeza consumidos .....	1.100	2.000
04 Custo dos serviços prestados (2+3) .....	7.100	7.000
05 Lucro (prejuízo) operacional (1-4).....	2.000	6.000
06 Despesa com salários – administrativos.....	2.500	1.400
07 Material de expediente consumido .....	600	600
08 Total das despesas administrativas (6+7).....	3.100	2.000
09 Lucro (prejuízo) líquido do exercício (5-8)	(1.100)	4.000



<b>CIA. PIPOCA</b>		
<b>DEMONSTRAÇÕES DS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS</b>		
	nov/07	out/07
01 Saldo inicial de "lucros acumulados" .....	4.380	1.700
02 Lucro (prejuízo) líquido do exercício.....	(1.100)	4.000
<i>Destinação proposta</i>		
03 Dividendos destinados .....	0	1.320
04 Saldo final de "lucros acumulados" [1±2-3]	3.280	4.380

<b>CIA. PIPOCA</b>
<b>DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (NOV/07 E OUT/07)</b>
Aqui estariam as demonstrações mencionadas

<b>CIA. PIPOCA.</b>
<b>DEMONSTRAÇÕES DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>
<b>(NOV/07 E OUT/07)</b>
Aqui estariam as demonstrações mencionadas

Lembre-se que esta demonstração deixou de ser obrigatória! Mas mesmo assim continuará a ser ensinada.

<b>CIA. PIPOCA</b>
<b>DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXAS (NOV/07 E/ OUT 07)</b>
Aqui estariam as demonstrações mencionadas

<b>CIA. PIPOCA</b>
<b>DEMONSTRAÇÕES DO VALOR ADICIONADOS (NOV/07 E OUT/07)</b>
Aqui estariam as demonstrações mencionadas

<b>CIA. PIPOCA</b>
<b>NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</b>
<b>relativas ao exercício de NOV/07</b>
Aqui estariam as "notas explicativas" às demonstrações financeiras (contábeis)

<b>PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES</b>
Aqui estaria o referido "parecer", caso a Cia. Pipoca contasse com os serviços de auditores independentes.

### SAIBA MAIS

Quanto às outras demonstrações que devem ser publicadas, de acordo com a Lei n. 6.404/76 e suas alterações, consulte o Marion (2010). No Capítulo 17, você encontrará as explicações necessárias para o entendimento de como se faz a DMPL. Nos Capítulos 8 e 18, você encontrará explicações sobre a DFC, que passou a ser obrigatória, de acordo com a Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, para as companhias de capital aberto. Ainda na Unidade 4, será mostrada a Demonstração do Valor Adicionado, que também passa a ser obrigatória pela mesma lei e que pode ser consultada no Capítulo 20. Lembre-se: quanto mais nova a edição, mais atualizado estará o livro!

### ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3.2

Agora você já está apto para entender a movimentação quantitativa e qualitativa que ocorre com o patrimônio de uma entidade, seja ela prestadora de serviço, comercial ou mesmo industrial. Agora você fará sozinho mais um exercício nos moldes deste da Cia. Pipoca. Segue, abaixo, as operações da Cia. Canarinho.



#### EXERCÍCIO – CIA. CANARINHO (1ª PARTE)

Continue a resolução a partir da letra C.

A Cia. Canarinho foi constituída em 16/nov/06 para prestar serviços de assessoria contábil e financeira. Através de *balanços patrimoniais sucessivos*, você deve registrar as operações que ela realiza desde sua constituição (em 16/nov/06) até 30/nov./06, supondo tal data ser o término do primeiro de seus exercícios sociais.

Neste exercício, aparece uma novidade: a conta *reserva legal*. Este é um valor registrado no patrimônio líquido, que é parte do lucro líquido do exercício transferido da conta lucros acumulados para tal conta.



Para melhor entender reserva legal, leia o art. 193 da Lei n. 6.404/76, que pode ser encontrado em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)> (acesso em: 26 nov. 2010), entrando no link <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm)> e procura o ano de 1976 e clicando no link Lei n. 6404.

- a) Em 16/nov/06, é constituída a Cia. Canarinho, com um capital social de \$7.000 totalmente integralizado com \$2.700 em moeda corrente, com \$3.000 em móveis e utensílios (para uso próprio) e com \$1.300 em material de expediente.

COMPANHIA CANARINHO
BALANÇO PATRIMONIAL (16/NOV/06)
Table with columns ATIVO and PASSIVO. ATIVO includes Caixa (2.700), Material de expediente (1.300), and Móveis e utensílios (3.000). PASSIVO includes PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Capital Social 7.000). Total ATIVO and PASSIVO + PAT. LÍQUIDO are 7.000.

- b) Em 18/nov/06, a Cia. Canarinho presta serviços, cobrando \$5.000 por eles. O cliente paga apenas \$2.000 no ato.

COMPANHIA CANARINHO
BALANÇO PATRIMONIAL (18/NOV/06)
Table with columns ATIVO and PASSIVO. ATIVO includes Caixa (4.700), Clientes (3.000), Material de expediente (1.300), and Móveis e utensílios (3.000). PASSIVO includes PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Capital Social 7.000, Receita de serviços prestados 5.000). Total ATIVO and PASSIVO + PAT. LÍQUIDO are 12.000.

Continue SOZINHO ou em GRUPO a resolução do exercício a partir daqui.



- c) Em 21/nov/06, os sócios da Cia. Canarinho resolvem aumentar o capital social da empresa em \$1.500 e integralizam o aumento no ato com \$1.000 em moeda corrente e com \$500 em móveis e utensílios (para uso próprio). Como estes valores se encaixariam no Balancinho a seguir?

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (21/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital Social..... Receita de serviços prestados.....
Clientes.....	
Material de expediente.....	
Móveis e utensílios.....	
<b>ATIVO</b> .....	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b> ...

- d) Em 24/nov/06, a Cia. Canarinho presta serviço no valor de \$3.800 e recebe somente a metade no ato. Onde você colocaria este valor no quadro?

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (24/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital Social..... Receita de serviços prestados.....
Clientes.....	
Material de expediente.....	
Móveis e utensílios.....	
<b>ATIVO</b> .....	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b> ...



- e) Em 26/nov/06, ocorre novo aumento do capital social em \$500, que foi totalmente integralizado no ato com material de expediente.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (26/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Cientes.....	
Material de expediente.....	Capital social.....
Móveis e utensílios.....	Receita de serviços prestados.....
<b>ATIVO.....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>

- f) Em 29/nov./06, a Cia. Canarinho paga \$40 para uma firma que fotocopiou alguns trabalhos seus (relatórios de trabalhos que necessitavam ser entregues em várias vias para os clientes).

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (29/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Cientes.....	
Material de expediente.....	Capital social.....
Móveis e utensílios.....	Receita de serviços prestados.....
	Despesas com reprografia (      )
<b>ATIVO.....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- g) Em 30/nov/06, a Cia. Canarinho reconhece que seus empregados (*assessores*) fizeram jus a \$2.300 de salários, mas paga somente a metade.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital social .....
Móveis e utensílios .....	Receita de serviços prestados..
	Despesa com salários – assessores (    )
	Despesas com reprografia (    )
<b>ATIVO .....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>

- h) Em 30/nov/06, a Cia. Canarinho verifica que o material de expediente existente em estoque vale \$340.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital social .....
Móveis e utensílios .....	Receita de serviços prestados..
	Despesa com salários – assessores (    )
	Despesa com material de expediente (    )
	Despesas com reprografia (    )
<b>ATIVO .....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>



- i) Em 30/nov/06, a Cia. Canarinho apura o resultado do período 16/nov./06 a 30/nov./06.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar.....
Clientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Lucros acumulados.....
<b>ATIVO.....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>

- j) Do resultado apurado em seu primeiro exercício social, a Cia. Canarinho destina: (a) 30% para dividendos (que não são pagos no ato, mas serão pagos em dez/06) e (b) \$500 para a reserva legal.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (30/NOV/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar.....
Clientes.....	Dividendos a pagar.....
Material de expediente.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Móveis e utensílios.....	Capital social.....
	Reserva legal.....
	Lucros acumulados.....
<b>ATIVO.....</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO...</b>



Preste bastante atenção, a partir dos saldos finais deste balanço (o publicado), vamos buscar essas informações para aprendermos o método das partidas dobradas nesta mesma unidade.

O último Balanço Patrimonial que você construiu é o que será publicado. Mas, além dele, serão publicadas as outras demonstrações contábeis da Cia. Canarinho, relativas ao exercício que findou em 30/nov/06. Delas, solicita-se que você elabore a demonstração do resultado do exercício (16/nov/06 a 30/nov/06) e a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (16/nov/06 a 30/nov/06). Ao elaborar a demonstração do resultado do exercício, considere

que todas as despesas incorridas pela Cia. Canarinho em seu primeiro exercício social são componentes do “Custo dos serviços prestados”. Isso fará com que o “Lucro operacional bruto” coincida com o “Lucro líquido do exercício”.

CIA. CANARINHO DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ____ A ____	
01	
02	
03	
04	
05	
06	

CIA. CANARINHO DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS ____ A ____	
01	Saldo de “lucros acumulados” em 16/nov/06 .....zero
02	
	<i>Destinação proposta</i>
03	
04	
05	Saldo de “Lucros acumulados” em 30/nov/06 (1+2-3-4) .....

Agora, realize a parte final deste exercício, lembrando que o entendimento desta parte afeta diretamente o entendimento de alguns exercícios posteriores.

Compare o valor do patrimônio líquido da Cia. Canarinho constante do último balanço patrimonial de 30/nov/06 com o valor do patrimônio líquido da Cia. Canarinho logo após ela ter sido constituída (o primeiro balanço patrimonial que foi dado a você, como exemplo).

Da comparação efetuada, você deve ter verificado que o valor do patrimônio líquido cresceu em \$5.500 entre 16/nov/06 e 30/nov/06. Por outro lado, \$5.500 não foi o lucro do período compreendido entre 16/nov/06 e 30/nov/06. O lucro do referido período foi de \$5.000.





Você sabe dizer a(s) razão(ões) desta divergência? Justifique sua resposta.

---

---

---

---

---

---



Este Exercício permite concluir que:

- » As receitas provocam aumento no valor do patrimônio líquido, mas nem todo o aumento do patrimônio líquido decorre de “receitas auferidas”.
- » As despesas provocam redução no valor do patrimônio líquido, mas nem toda a redução do patrimônio líquido decorre de “despesas incorridas”.



Agora, volte ao Exercício n. 2 – Cia. Canarinho (1ª parte) no último balanço patrimonial de 30/nov/06 (letra J) para buscar os saldos iniciais e continuar registrando as operações de dez/06 no Exercício n. 3 (mãos à obra). Depois quando aprendermos o método das partidas dobradas, voltaremos a este mesmo Balanço Patrimonial de 30 de novembro de 2006 para buscar os saldos iniciais das contas patrimoniais e aplicarmos a técnica do “Débito” e do “Crédito”. Utilizando os razonetes.

### ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3.3

#### EXERCÍCIO – CIA. CANARINHO (2ª PARTE)



Este exercício será resolvido de duas maneiras. A primeira é através da técnica dos balanços sucessivos, já conhecida. Para tal, utilize as caixinhas pré-impressas abaixo:

O ponto de partida refere-se aos saldos das contas da Cia. Canarinho em 30/nov/06 (Exercício n. 2). Nesses balanços sucessivos, registre as operações efetuadas em dezembro de 2006, que são as seguintes:

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- a) Em 5/dez/06, a Cia. Canarinho presta um serviço a um cliente cobrando \$5.000 e recebe somente \$4.000 no ato.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (05/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa ..... <b>10.410</b>	Salários a pagar..... <b>1.150</b>
	Dividendos a pagar..... <b>1.500</b>
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Clientes..... <b>5.900</b>	Capital Social..... <b>9.000</b>
Material de expediente ..... <b>340</b>	Reserva Legal ..... <b>500</b>
Móveis e utensílios ..... <b>3.500</b>	Lucros Acumulados ..... <b>3.000</b>
	Receita de serviços prestados..... <b>5.000</b>
<b>ATIVO ..... 20.150</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 20.150</b>

É perceptível que foi preciso trazer os saldos no período anterior para darmos continuidade ao registro das operações do mês de dezembro. Então, continue sozinho a registrar as demais operações. Cada um dos balanços sucessivos registrará os valores totais do ativo e do passivo, para que você não fique em dúvida.

- b) Em 10/dez/06, a Cia. Canarinho paga os salários que ficara devendo desde 30/nov/06.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (10/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar.....
	Dividendos a pagar.....
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Clientes.....	Capital Social.....
Material de expediente.....	Reserva Legal.....
Móveis e utensílios.....	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO ..... 19.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO..... 19.000</b>



Até aqui, os saldos foram apenas colocados nos totais dos balancinhos para auxiliar na construção deles. Os resultados serão colocados no ambiente para correção e conferência por parte de vocês, no momento oportuno. Fiquem ligados!

- c) Em 15/dez/06, a Cia. Canarinho presta novos serviços, cobrando \$2.500 e recebendo toda a quantia no ato.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (15/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....21.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....21.500</b>
<b>ATIVO.....21.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....21.500</b>

- d) Em 17/dez/06, a Cia. Canarinho paga aos seus acionistas (sócios) os dividendos calculados e contabilizados em 30/nov/06.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (17/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....20.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....20.000</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- e) Em 18/dez/06, os acionistas (sócios) da Cia. Canarinho resolvem pela *incorporação* ao capital social de parte do saldo da conta “Reserva Legal”: \$350.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (18/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Clientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....20.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....20.000</b>

- f) Em 19/dez/06, os sócios (acionistas) da Cia. Canarinho aumentam seu capital social em \$3.000, integralizando o aumento com moeda corrente (\$500) e com material de expediente (\$2.500).

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (19/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Clientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....23.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....23.000</b>



- g) Em 22/dez/06, a Cia. Canarinho presta novos serviços, cobrando \$3.500 e recebendo somente \$2.000 no ato.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (22/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....26.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....26.500</b>

- h) Em 23/dez/06, os acionistas da Cia. Canarinho resolvem *incorporar* ao capital social parte do saldo da conta “Lucros Acumulados”: \$2.500.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (23/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Material de expediente.....	Capital Social.....
Móveis e utensílios.....	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....26.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....26.500</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- i) Em 26/dez/06, a Cia. Canarinho recebe \$4.200 (em moeda corrente) de clientes para os quais prestara serviços anteriormente.

<b>COMPANHIA CANARINHO</b>	
<b>BALANÇO PATRIMONIAL (26/DEZ/06)</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Caixa.....	Salários a pagar.....
Clientes.....	Dividendos a pagar.....
Material de expediente.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Móveis e utensílios.....	Capital Social.....
	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
<b>ATIVO.....26.500</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....26.500</b>

- j) Em 31/dez/06, a Cia. Canarinho reconhece que seus empregados fizeram jus a \$3.600 de salários (de dez/06) e paga a terça parte de tal montante.

<b>COMPANHIA CANARINHO</b>	
<b>BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Caixa.....	Salários a pagar.....
Clientes.....	Dividendos a pagar.....
Material de expediente.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Móveis e utensílios.....	Capital Social.....
	Reserva Legal.....
	Lucros Acumulados.....
	Receita de serviços prestados..
	Despesas com pessoal ( )
<b>ATIVO.....25.300</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....25.300</b>



- k) Em 31/dez/06, a Cia. Canarinho constata que o consumo de material de expediente no mês de dez/06 foi de \$1.440.

<b>COMPANHIA CANARINHO</b> <b>BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Caixa.....	Salários a pagar.....
	Dividendos a pagar.....
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Cientes.....	Capital Social.....
	Reserva Legal .....
Material de expediente.....	Lucros Acumulados .....
	Receita de serviços prestados..
Móveis e utensílios .....	Despesas com pessoal (                    )
	Material de expediente consumido (                    )
<b>ATIVO.....23.860</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....23.860</b>

- l) Em 31/dez/06, a Cia. Canarinho paga \$60 para uma firma que, em dez/06, fotocopiou alguns de seus trabalhos.

<b>COMPANHIA CANARINHO</b> <b>BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Caixa.....	Salários a pagar.....
	Dividendos a pagar.....
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Cientes.....	Capital Social.....
	Reserva Legal .....
Material de expediente.....	Lucros Acumulados .....
	Receita de serviços prestados..
	Despesas com pessoal (                    )
Móveis e utensílios .....	Material de expediente consumido (                    )
	Despesas com reprografia (                    )
<b>ATIVO .....23.800</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....23.800</b>

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

- m) Em 31/dez/06, uma vez registradas todas as operações de dez/06, a Cia. Canarinho apura o *resultado* de dez/06.

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa .....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital Social..... Reserva Legal .....
Material de expediente .....	Lucros Acumulados .....
Móveis e utensílios .....	Receita de serviços prestados.. Despesas com pessoal (            ) Material de expediente consumido (    ) Despesas com reprografia (            )
<b>ATIVO .....</b> 23.800	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....</b> 23.800

- n) Ainda em 31/dez/06, uma vez apurado o resultado de dez/06, dele são *destinados* \$200 para a Reserva Legal e 20% para dividendos (que não são pagos no ato). [O percentual de 20% é aplicado sobre o valor do lucro líquido.]

COMPANHIA CANARINHO BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa.....	Salários a pagar..... Dividendos a pagar.....
Cientes.....	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Capital Social..... Reserva Legal .....
Material de expediente .....	Lucros Acumulados .....
Móveis e utensílios .....	
<b>ATIVO .....</b> 23.800	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....</b> 23.800





Você já deve estar cansado de tantos *balanços sucessivos*. Mas lembre-se da “colher de chá” que ganhou: já estavam todos esboçados. Você só teve o trabalho de preenchê-los. E na vida real?

Seria possível, *com rapidez*, efetuar a escrituração de uma empresa adotando a técnica dos *balanços sucessivos*?

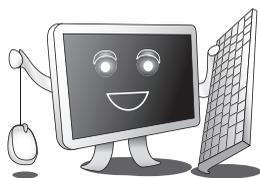
Sem dúvida, a resposta é um NÃO! Por isso que, tal como comentado anteriormente, será ensinada a técnica das *PARTIDAS DOBRADAS* para escriturar as operações de uma entidade.

Veja que nesta seção já apareceu um esboço de todas as demonstrações contábeis que serão apresentadas durante o curso, mas não se preocupe, iremos apresentá-las uma por uma, explicando como se constrói cada uma delas. Também vamos apresentar a bibliografia na qual você poderá ler e “saber mais” sobre o assunto.



### SAIBA MAIS

Leia Marion (2010, cap. 9) como texto base, além das anotações que estão no “Saiba mais”



Fique atento ao chat desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!

## 3.2 PARTIDAS DOBRADAS



Ela vem sendo usada há centenas de anos e ainda não perdeu sua utilidade, mesmo com o advento e a expansão do processamento eletrônico de dados – hoje em dia, praticamente todas as entidades se valem de microcomputadores. Apesar disso, é bom lembrar que a escrituração com a **técnica** das *partidas dobradas* é apenas uma forma de agilizar a escrituração e que não passa, por

brilhante que seja (e, de fato, é), de uma **técnica** da qual a Contabilidade se vale. Enfim, é apenas uma das ferramentas das quais a Contabilidade se utiliza.

A técnica das partidas dobradas é embasada nos balanços sucessivos. Logo, você deve ter certeza que esta técnica tenha sido realmente aprendida, para poder dar efetiva continuidade aos seus estudos.

Aqui está prevista uma videoaula!



Depois de registrar as operações através dos *balanços sucessivos*, vamos resolver “tudo de novo” através da chamada técnica das *partidas dobradas*, que é a segunda maneira pela qual este exercício será resolvido, ainda nesta seção.

Tal técnica é uma forma de tornar mais ágil a escrituração contábil e, uma vez aprendida, passará a ser adotada em vez da técnica dos *balanços sucessivos*. Todavia, ambas estão baseadas nas mesmas suposições:

- » Os dois lados do Balanço Patrimonial devem apresentar montantes iguais, em decorrência da Equação Básica da Contabilidade: Ativo menos Passivo (obrigações para com terceiros) *igual* ao Patrimônio Líquido.
- » O ativo é mostrado no lado esquerdo do balanço patrimonial e o passivo e o patrimônio líquido são mostrados no lado direito.



Segue um exemplo:

COMPANHIA X BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/X1)	
ATIVO  Bens e direitos	PASSIVO Capital de terceiros.....
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capitais próprios .....
TOTAL ATIVO .....	TOTAL P + PL .....

A seção seguinte nos mostra como aprendemos isto.



Fique atento ao chat desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!

### 3.3 ATRAVÉS DO DÉBITO E DO CRÉDITO

Pela técnica contábil, é inadequado denominar lado esquerdo e lado direito da conta ou do razonete. Denominamos então o lado esquerdo de débito, e o lado direito de crédito.

Assim, graficamente falando:

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/X1			
Contas de ativo		Contas de passivo	
↑	↑	↑	↑
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Lado Esquerdo	Lado Direito	Lado Esquerdo	Lado Direito

Assim, debitar significa lançar os valores no lado esquerdo de um razãoete, e creditar uma conta significa lançar os valores especificados, em documento hábil, no lado direito.

Regras gerais:

- Todo aumento de ativo é lançado no lado esquerdo do razãoete: debita-se.
- Toda diminuição do ativo é lançada no lado direito do razãoete: credita-se.
- Todo aumento do passivo e PL é lançado no lado direito do razãoete: credita-se.
- Toda diminuição de passivo e PL é lançado no lado esquerdo do razãoete: debita-se.

Fonte: Adaptado de MARION (2006. p. 142).

Para maiores esclarecimentos, apresentam-se as operações da Companhia Canasvieiras, utilizando os termos débito e crédito - (adaptado de MARION (2006, p. 142 - 143).

**1ª Operação:** a Companhia Canasvieiras adquire móveis e utensílios a prazo por \$120.000; o comprovante da dívida serão notas promissórias (títulos a pagar).

ATIVO		PASSIVO E PL	
Móveis e Utens.	+120.000	Títulos a pagar	+120.000
Móveis e Utens.		Títulos a Pagar	
120.000		120.000	

Nesta operação, debitam-se \$120.000 (lançados no lado esquerdo) e creditam-se os \$120.000 (lançados no lado direito do razãoete).

**Resumindo**, sempre que houver aumento em conta de Ativo, lança-se no lado esquerdo, ou seja, debita-se; sempre que houver aumento em conta do passivo ou patrimônio líquido, lança-se no lado direito do razãoete, ou seja, credita-se.



**2ª operação:** a Companhia Canasvieiras contrai um financiamento cuja entrada de dinheiro será lançada na conta Bancos conta movimento: \$200.000

ATIVO		PASSIVO E PL	
Bancos	+200.000	Financiamentos	+200.000

Veja que na conta Bancos já havia \$100.000. Com o acréscimo dos \$200.000, obtém-se um saldo de \$300.000.

É importante saber que:

Na representação gráfica em forma de T, que estamos usando para representar as contas que compõem o patrimônio (Balanço Patrimonial), o lado esquerdo é o lado do débito, com exceção das contas **retificadoras**. Estas contas serão comentadas mais adiante neste Capítulo.

Na representação gráfica, também em forma de T, que vamos usar para representar as contas de resultado, o lado esquerdo é o lado do débito, para as contas de despesa.

No gráfico das contas patrimoniais, o lado direito é o lado do crédito, exceto para as contas retificadoras.

No gráfico das contas de resultado, o lado direito é o lado do crédito, para as contas de receita.



### SAIBA MAIS

Leia Marion (2006, p. 136–149, cap. 10).

Veja os gráficos a seguir:

CONTAS PATRIMONIAIS	
ATIVO = DÉBITO	PASSIVO = CRÉDITO
Bens Direitos	Obrigações
	Patrimônio Líquido

CONTAS DE RESULTADO	
DÉBITO	CRÉDITO
Despesas	Receitas

Vamos reforçar nosso aprendizado?

Débito de uma conta equivale à situação de dívida de responsabilidade da conta. As contas que representam bens, direitos, despesas e custos têm saldo devedor.

Crédito de uma conta equivale à situação de direito de haver da conta. As contas que representam obrigações, patrimônio líquido (PL) e receitas têm saldo credor.



### Quadro-resumo do mecanismo de débito e crédito

NATUREZA DAS CONTAS	MOVIMENTAÇÃO		
	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
Ativo = Bens e Direitos	Aumenta	Diminui	Devedor
Passivo = Obrigações com terceiros	Diminui	Aumenta	Credor
Patrimônio Líquido	Diminui	Aumenta	Credor
Receitas	Diminui	Aumenta	Credor
Despesas e Custo	Aumenta	Diminui	Devedor
Contas retificadoras do ativo	Diminui	Aumenta	Credor
Contas retificadoras do passivo	Aumenta	Diminui	Devedor

Fonte: RIBEIRO, 1999, p. 59–60.



Resumidamente, abaixo estão os procedimentos contábeis para debitar ou creditar. O procedimento contábil, de acordo com o método das partidas dobradas, tem por objetivo demonstrar a contínua igualdade do patrimônio da entidade, bem como explicar os efeitos de qualquer evento nos elementos patrimoniais.

A figura a seguir apresenta um esquema útil para identificar as contas que devem ser debitadas e as contas que devem ser creditadas.

DÉBITO	CRÉDITO
+ Ativos	- Ativos
- Passivo	+ Passivo
- Patrimônio Líquido	+ Patrimônio Líquido

Na figura apresentada anteriormente, verifica-se que:

- deve ser registrado a débito o aumento do ativo (+ A);
- deve ser registrado a crédito a redução do ativo (- A);
- deve ser registrada a débito a redução do passivo (- P);
- deve ser registrado a crédito o aumento do passivo (+ P);
- devem ser registradas a débito as despesas, pois as mesmas reduzem o patrimônio líquido (- PL);
- devem ser registradas a crédito as receitas, pois as mesmas aumentam o patrimônio líquido (+ PL).

A essência do método das partidas dobradas é que o registro de qualquer operação gera um débito em uma ou mais contas e um crédito equivalente em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja igual à soma dos valores creditados.

**O saldo de uma conta** representa a diferença entre o valor do débito e do crédito. Os saldos podem ser: **devedor**, **credor** ou **nulo**.

Devedor – quando o valor do débito for superior ao do crédito ( $D > C$ ).

Credor – quando o valor do crédito for superior ao do débito ( $D < C$ ).

Nulo – quando o valor do débito for igual ao do crédito ( $D = C$ ).

## Justificativa dos saldos das contas

Embora pareça difícil, é simples justificar as definições dos saldos, quando as comparamos com o estudo do patrimônio, abordado anteriormente. Para tanto, voltemos nossos estudos para aqueles conceitos.

BALANÇO CIA. X em (31/DEZ/01)	
ATIVO	PASSIVO
<b>Ativo circulante</b>	<b>Passivo circulante</b>
Bens..... 800,00 (D)	Fornecedores ..... 400,00 (C)
Direitos ..... 1.200,00 (D)	
	PL/SL ( <u>situação líquida</u> ) ..... 1.600,00 (C)
	+ Receitas (C)
	- Despesas (D)
<b>TOTAL</b> ..... 2.000,00	<b>TOTAL</b> ..... 2.000,00

### Situação líquida

Denominação que se dá para a diferença aritmética existente entre o ativo total e os compromissos totais de um patrimônio.

A situação líquida também é chamada "Capital Próprio" ou "Diferencial do Patrimônio".

Ela se apresenta com os seguintes valores contábeis:

- a) Capital Social;
  - b) Reservas;
  - c) Provisões
  - d) Lucros Acumulados.
- (CALDERELLI, Antonio. Enciclopédia contábil e comercial brasileira. São Paulo: Cetec, 1986. 3. v. p. 881).

Observando atentamente o patrimônio acima, poderíamos chegar às seguintes conclusões:

1. os fornecedores (credores da empresa) têm R\$ 400,00 a receber, portanto seu saldo é credor;
2. os sócios ou acionistas (credores da empresa) entregaram à entidade R\$1.600,00, portanto, se saírem da empresa, têm o direito de receber dos demais sócios (valor do PL), assim, seu saldo é credor;
3. os recursos necessários aos pagamentos dos valores acima estão no ativo, que, nessa hipótese, deve R\$ 2.000,00, ou seja, R\$ 400,00 para as obrigações com terceiros (P) e R\$ 1.600,00 para os sócios ou acionistas (PL).

### Portanto:

as contas de ativo têm saldo devedor;

as contas de passivo têm saldo credor;

as contas de patrimônio líquido têm saldo credor.

Relativamente a receitas e despesas, poderíamos comentar que:

4. as **receitas** provocam **aumento** no valor do patrimônio líquido (PL) que, normalmente, possui saldo credor; logo, as receitas somente podem ter saldo **credor**;

Existem contas retificadoras do ativo e do patrimônio líquido (PL) que apresentam, respectivamente, saldos credores e devedores, ou seja, o inverso das contas normais.



5. as **despesas**, por sua vez, **diminuem** o valor do patrimônio líquido (PL), que normalmente possui saldo **credor**; logo, as despesas somente podem ter saldo **devedor**.

O sucesso no uso do *método das partidas dobradas* depende do bom conhecimento da localização das contas (se no ativo, se no passivo ou se no patrimônio líquido) e de saber os efeitos (crescimento ou redução) em cada um desses grupos quando determinada operação é realizada.



Agora volte ao Exercício – Cia. Canarinho (2ª parte) para refazer os itens, usando agora o método das partidas dobradas.

Vamos utilizar as informações da Cia. Canarinho para fazer os lançamentos pela técnica dos balanços sucessivos. Vamos fazer juntos os lançamentos de débito e crédito. O primeiro passo a ser dado é colocar os saldos (**de 30/nov/06**) das contas nos rasonetes a seguir, o que já é um passo importante.

Volte ao exercício n. 2 da Cia. Canarinho (1ª parte) e coloque os saldos das contas nos rasonetes, que estão a seguir expostos. Em seguida passe para a 2ª parte do exercício para buscar as informações de dezembro que deram suporte para elaborar os balanços sucessivos de dez/06.

Depois de registradas todas as operações de dezembro de 2006 (logo a seguir), serão estruturadas cinco demonstrações contábeis, quais sejam:

- » a demonstração do resultado do exercício (*DRE*);
- » a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (*DLPA*);
- » a demonstração das mutações do patrimônio líquido (*DMPL*);
- » a demonstração do fluxo de caixa (*DFC*);
- » o balanço patrimonial (BP) de 31/dez/06.

Essas demonstrações são publicadas juntamente com a demonstração do valor adicionado (que veremos na Unidade 4), com as “*notas explicativas sobre as demonstrações contábeis*” e com o “*relatório dos órgãos da Administração*” (conselho de administração e/ou diretoria) e o parecer dos Auditores independentes.

Vamos aos Lançamentos:





Ao elaborar a demonstração do resultado do exercício, considere que todas as despesas incorridas pela Cia. Canarinho em dezembro de 2006 são componentes do “custo dos serviços prestados”, ou seja, o “lucro operacional bruto” coincidirá com o “lucro líquido do exercício”.

COMPANHIA CANARINHO	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DEZ/06)	
01	Receita de serviços prestados
02	Despesas com salários – assessores
03	Despesa com material expediente
04	Despesa com reprografia
05	Custo de serviço prestado (2+3+4)
06	Lucro líquido do período (1-5)

Agora elabore a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados de dez/06 da Cia. Canarinho:

COMPANHIA CANARINHO	
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DEZ/06)	
01	Saldo de “Lucros acumulados” em 30/nov/06
02	Integralização do capital social
03	Lucro líquido do exercício
	<i>Destinação proposta</i>
04	Dividendos distribuídos
05	Reserva legal
06	Saldo de “Lucros acumulados” em 31/dez/06 (1 – 2 + 3 – 4 – 5)

Agora elabore a demonstração das mutações do patrimônio líquido de dez/06 da Cia. Canarinho:

COMPANHIA CANARINHO				
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DEZ/06)				
Discriminação	Capital Social	Reserva Legal	Lucros Acumulados	TOTAL
Saldos em 1º de dezembro de 2006 (30/nov/06)				
Reserva legal incorporada ao capital social .....				
Aumento do capital social .....				
Lucros acumulados incorporados – capital social				
Lucro líquido de dezembro de 2006				
<i>Destinação proposta</i>				
Reserva Legal .....				
Dividendos distribuídos .....				
Saldos em 31 de dezembro de 2006 .....				

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

COMPANHIA CANARINHO	
DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (DEZ/06)	
1. Fluxos de Atividades operacionais	
1.1Recebimento de Clientes por serviços prestados no próprio exercício.....	
1.2Recebimento de Clientes por serviços já prestados no período anterior.....	
1.3Pagamento a empregados no próprio exercício.....	
1.4Pagamento a empregados por serviços prestados no exercício anterior.....	
1.5Pagamento de fotocópias.....	
1.6Caixa líquido das atividades operacionais.....	
2 Fluxos de Atividades de Investimento	
2.1Caixa líquido das atividades de investimento.....	
3 Fluxos de Atividades de financiamento	
3.1 Aumento do Capital Social .....	
3.12Pagamento de dividendos.....	
3.3Caixa líquido das atividades de financiamento.....	
4 Aumento do Caixa líquido do exercício de dez/06.....	
5 Saldo Inicial de Caixa em 30 de novembro de 2006.....	6.410
6 Saldo Final de Caixa em 31 de dezembro de 2006.....	15.700

Lembre que esta demonstração foi incluída como obrigatória pela Lei nº. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, e já está atualizada conforme determina a Legislação Societária.

Agora observe o Balanço Patrimonial de 31/dez/06 da Cia. Canarinho:



COMPANHIA CANARINHO	
BALANÇO PATRIMONIAL (31/DEZ/06)	
ATIVO	PASSIVO
Caixa..... 15.700	Salários a pagar.....2.400
Cientes..... 3.200	Dividendos a pagar.....1.180
Material de expediente ... 1.400	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Móveis e utensílios ..... 3.500	Capital social.....14.850
	Reserva legal .....350
	Lucros acumulados.....5.020
<b>ATIVO ..... 23.800</b>	<b>PASSIVO + PAT. LIQUIDO..... 23.800</b>

Até aqui, usamos a técnica de partidas dobradas para empresa prestadora de serviços. A seguir, mostraremos o exemplo de uma empresa comercial e utilizaremos o método do inventário permanente para registrar a baixa dos estoques. Até o presente momento, não nos preocupamos em dar baixa dos materiais de limpeza e de escritório cada vez que prestávamos um serviço. Por uma razão muito simples: na prática, no final de um exercício social, a lei fiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) solicita às empresas para que registrem seus estoques no livro de inventário. E, para nós aqui, o que importa é observarmos o princípio da competência para fazermos os registros do consumo de materiais de limpeza e de expediente. E foi isso que fizemos até agora.



### SAIBA MAIS

Leia Marion (2006, cap. 11), sobre o método das partidas dobradas e complemente sua leitura com Marion (2010, cap. 11), sobre a elaboração do balancete de verificação que iremos aprender a seguir nesta mesma unidade.



Antes de continuarmos com o método das partidas dobradas, no próximo exercício, vamos dar uma parada e responder a seguinte pergunta: o que é inventário permanente e inventário periódico?

## 3.4 O QUE É INVENTÁRIO?

Inventário, no sentido contábil, é o processo de verificação de existências na empresa. As existências podem ser: mercadorias, materiais, produtos (estes são os mais comuns de serem inventariados) e outros bens do ativo Imobilizado, e até mesmo contas a receber e a pagar, bem como outros que se julguem necessários ou convenientes. Inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto, faz parte do controle de estoque. Dessa forma, a verificação, a contagem física do bem, *in loco*, caracteriza o inventário, que é obrigatório pela Lei Comercial. Inclusive, existe um livro obrigatório pela Lei do ICMS, que deve ser utilizado pelas empresas comerciais e industriais.

### 3.4.1 INVENTÁRIO PERMANENTE

Desde que o controle de estoque forneça permanentemente o valor dos estoques, com certeza da existência das quantidades correspondentes, diz-se que o regime de controle de estoque é permanente e o inventário é permanentemente conhecido por meio do controle. Dessa forma, em qualquer momento, conhece-se o estoque; basta observar a “ficha de estoque”.

Este tipo de inventário é muito usado em supermercados, lojas de departamentos, farmácia, ou seja, lugares nos quais é feito o estoque de muitos itens e há um giro grande desses itens.

O sistema de inventário permanente também é utilizado para produtos com maior valor de venda, como automóveis, jóias ou equipamentos. Nesse caso, a perda de um item pode ser expressiva, o que justifica um controle mais rígido dos estoques da entidade. A cada entrada ou saída de produtos, é realizado registro para que haja um controle permanente do estoque, sendo que o custo do produto justifica a implantação do sistema. O mesmo acontece com itens que não têm valores elevados, mas que devem ser mantidos para revenda: existe a necessidade de ter controle físico eficiente para que não falte o produto na hora da venda.

Muito utilizado para operações com mercadorias, matéria a ser dada pela *Contabilidade II*, no próximo semestre.





### 3.4.2 INVENTÁRIO PERIÓDICO

É o inventário levantado no fim de cada período contábil, geralmente adotado quando o inventário permanente é inviável. Por isso, é comum observar em empresas comerciais uma placa ou faixa, colocada na fachada da loja em fim de ano, com a frase: “fechado para balanço”.

O inventário periódico é usado em microempresas e empresas de pequeno porte, nas quais não é necessário que os estoques sejam levantados após cada operação de compra ou venda, mas a legislação solicita que, pelo menos uma vez ao ano, deve ser feito o inventário físico, anotando-o no livro de inventário.

Silva e Tristão (1999) afirmam que o **sistema de inventário periódico** é utilizado em situações em que são vendidos produtos de pouco valor. Uma padaria que não possua um sistema computadorizado de registro de caixa não controlará cada entrada ou saída de produto, pois o custo desse registro detalhado seria excessivamente elevado.

A relação custo *versus* benefício da informação é que vai determinar qual tipo de inventário será usado pelo proprietário da empresa, apesar de não podermos esquecer a ênfase que se tem dado para equipamentos de informática nas empresas, independentemente de seu tamanho (volume de negócios).

### 3.4.3 ESTIMATIVA DE INVENTÁRIO

Em geral, a contagem física do estoque é realizada uma vez por ano, embora a informação sobre o valor do estoque seja necessária durante o exercício social. Para obter o valor do estoque da entidade, podemos lançar mão de estimativas. Além disso, eventos como fogo ou outra casualidade podem exigir um valor aproximado do ativo existente para fins de seguro. Nesses casos, estima-se o valor do estoque, em vez de proceder com a sua contagem física. Duas são as metodologias que podemos utilizar:



» Método da margem bruta: esse método parte da expressão do Custo da Mercadoria Vendida (CMV).

» Método da margem bruta: esse método parte da expressão do Custo da Mercadoria Vendida (CMV).

$$\text{CMV} = \text{Estoque inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque final ou} \\ \text{Estoque final} = \text{Estoque inicial} + \text{Compras} - \text{CMV}$$

Desse modo, tendo uma estimativa do custo da mercadoria vendida, é possível estabelecer o valor do estoque final. Utilizam-se dados históricos para obter a estimativa do CMV. É importante salientar que esse método não substitui a contagem física do estoque, devendo ser utilizado somente quando a contagem física não for possível. Além disso, o método baseia-se no fato de que a margem de lucro permanece estável ao longo dos anos, incluindo o período analisado. Sem essa suposição, o valor obtido pela margem bruta é inexato e não deve ser utilizado.

- » Método do comércio varejista: essa forma de cálculo é bastante similar à da margem bruta, apresentando algumas variações. Seu nome decorre do fato de ser utilizado em lojas de departamento, que geralmente fazem a contagem física somente uma vez por ano. Para a determinação do estoque final, usamos os seguintes procedimentos:

1. determinação do estoque inicial das compras, pelo preço de custo e pelo preço de venda;
2. obtenção dos produtos disponíveis para venda por meio da soma do estoque inicial às compras, conforme obtido no item anterior, a preço de venda;
3. subtração das mercadorias disponíveis para a venda, a preço de venda, das vendas realizadas no período, obtendo-se o valor do estoque final a preço de venda e...
4. conversão do valor obtido no item anterior a preço de custo por meio da relação existente entre preço de venda e preço de compra.

Da mesma forma que o método anterior, o método varejista depende de uma relação constante entre o preço praticado e o custo de aquisição. Contudo, ao contrário do método anterior, esse método não trabalha com a relação histórica de margem bruta, mas com a margem praticada. Em outras palavras, o método da margem bruta utiliza-se da experiência passada, enquanto o método do comércio varejista considera somente a experiência corrente.



### 3.4.4 COMO SE CALCULA O CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS NO INVENTÁRIO PERIÓDICO?

O inventário deve abranger, como regra geral, todas as mercadorias de propriedade da empresa, quer estejam em seu poder ou sob a custódia de terceiros, excluídas, porém, as mercadorias de propriedade de terceiros que estejam em poder da empresa. Portanto, a inclusão de mercadorias no inventário deve basear-se, como regra geral, no critério da propriedade e não no da posse. Quando um comerciante ou produtor envia mercadoria que lhe pertence a um representante, para que este providencie a sua venda, a operação é denominada **Consignação**.

Trata-se de um método de atividade comercial em que o risco é todo de responsabilidade do fornecedor, sendo que este disponibiliza determinados produtos para que um comerciante negocie em seu estabelecimento por um prazo determinado e em determinada data combinada previamente, na qual há o acerto das mercadorias vendidas e a devolução das não negociadas para o fornecedor.

O remetente, proprietário, é o consignante, e o representante, o consignatário. Quando o consignatário, exercendo o papel de representante, efetua o recebimento e a venda da mercadoria, não deve considerar tais operações como compra e venda próprias, assim como não deve incluir as mercadorias ainda não vendidas no seu inventário. Atenção também deve ser dada, por ocasião dos inventários, à mercadoria que está em trânsito do vendedor para a empresa, ou em trânsito da empresa para o comprador. Nestes casos, as condições contratuais e o momento exato da liberação e despacho é que vão determinar a inclusão ou não da mercadoria no inventário da empresa.

### 3.4.5 COMO SE FAZ O INVENTÁRIO PERIÓDICO?

Quando não é efetuado o controle contínuo do estoque de mercadorias e, tampouco, do CMV, para a determinação deste último é necessário fazer a dedução:

$$\text{CMV} = \text{Total de mercadorias disponíveis para venda} - \text{Estoque final}$$

Se tivéssemos: a) iniciado as atividades do período sem estoque no primeiro dia do exercício; b) comprado \$104.500 de Mercadorias (valor atual); e c) um estoque final de \$22.500, calcularíamos:

$$\text{Total das mercadorias disponíveis para venda no período} = \text{Total das compras} = \$104.500$$

$$\text{CMV} = \$104.500 - \$22.500 = \$82.000$$

Se, entretanto, ao iniciar o período, tivéssemos já em estoque \$23.000 de mercadorias, teríamos:

$$\text{Total disponível para venda} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

$$\text{CMV} = \$23.000 + \$104.500 - \$22.500 = \$105.000$$

$$\text{Lucro Bruto} = \text{V} - \text{CMV} = \text{LB} = \$150.000 - \$105.000 = 45.000$$

Para a Cia. Jurerê, utilizando os mesmo dados anteriores, poderíamos fazer a seguinte DRE na forma dedutiva:

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>		
<b>DA CIA. JURERÊ PARA O ANO DE 2007</b>		
Vendas		150.000
(-) CMV:		
Estoque inicial	23.000	
(+) Compras do período	104.500	
Mercadorias disponíveis para venda	127.500	
(-) Estoque final	(22.500)	<u>(105.000)</u>
Lucro Bruto		45.000
(+) Receitas de juros (receita financeira)		1.000
(=) Total das receitas financeiras + lucro bruto	Soma	46.000
Menos		
Despesas de salários	15.000	
Despesas diversas	6.000	(21.000)
Lucro líquido do exercício		25.000

### 3.4.6 Contabilização do inventário periódico

Para sabermos o resultado obtido com as mercadorias pelo inventário periódico - Resultado com Mercadorias (RCM), precisamos do levantamento físico do estoque, o que, portanto, nos oferece uma informação extracontábil. Sabemos, também, como apurar o RCM após estarmos de posse desse dado, porém, apenas por meio de aplicação das fórmulas:

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

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



Onde:

**EI = Estoque inicial**

**C = Compras**

**EF = Estoque final**

**V = Vendas**

**RCM = Resultado com Mercadoria**

É necessário, entretanto, que contabilizemos essa apuração de RCM, pois a conta mercadorias precisa ter o seu saldo correto, com o valor do estoque no último dia do período, para apresentação em balanço. E resultado com mercadorias também deverá apresentar o resultado bruto obtido, para ser transferido para resultado final do período. Podemos contabilizar todas as operações mercantis abrindo uma conta para cada tipo de operação, ou seja, uma para registrar as compras, outra para vendas e uma terceira, normalmente mercadorias, para o registro do valor do estoque. São estas as três contas básicas utilizadas no período: *compras, vendas e mercadorias*.



### SAIBA MAIS

Leia Ribeiro (2005, pg. 178–199, cap. 11).



Você já pode resolver o exercício da empresa comercial com as explicações aqui apontadas. Nestas operações, não vamos contabilizar os tributos porque vocês terão uma noção do ICMS e do IPI na disciplina Contabilidade II e, mais tarde, terão duas disciplinas de Contabilidade Tributária. Agora, vamos ao exercício!



## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3.5

Dizemos “num país sem inflação” porque não trataremos da correção dos valores do ativo, passivo e PL, pois estes serão assuntos das disciplinas de Contabilidade II e III.

### EXERCÍCIO - Cia. Mercantil

A Cia. Mercantil é uma empresa tipicamente comercial, ou seja, compra e revende mercadorias. Está situada num país onde **não há inflação** e onde

não há qualquer tipo de tributação. Seus exercícios sociais se encerram a cada 31 de dezembro, quando, então, são preparadas (e, após, publicadas) as demonstrações financeiras contábeis previstas na Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), já incluindo as alterações da Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e da Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009.

Neste exercício, serão registrados os eventos econômicos ocorridos desde a constituição da Cia. Mercantil, até o término de seu primeiro exercício social, em 31/dez/07. Todas as operações ocorrerão em dezembro de 2007. Os registros (lançamentos) contábeis serão feitos nos razonetes logo abaixo:



- a) Em 2/dez., é constituída a Cia. Mercantil, com um capital social de \$10.000 *parcialmente integralizado* com \$2.900 em moeda corrente, com \$1.700 em mercadorias (para revenda) e com \$2.400 em móveis (para uso próprio da empresa);
- b) em 3/dez., a Mercantil vende por \$3.400 mercadorias que lhe custaram \$500. Recebe \$1.400 e o cliente se compromete a pagar os restantes \$2.000 no dia 20/dez/07;
- c) em 5/dez., a Mercantil compra mercadorias por \$1.000, pagando \$600 no ato e combinando pagar o restante em 21/dez/07;
- d) em 7/dez., a Mercantil paga \$110 a uma emissora de TV que acabou de levar ao ar um comercial seu;
- e) em 10/dez., a Mercantil vende à vista, por \$1.150, mercadorias que lhe custaram \$320;
- f) em 15/dez., a Mercantil contrata com uma seguradora o seguro contra fogo de seus “Móveis”. Em tal data, ela paga \$1.200, sendo que a vigência da apólice compreende o período de 15/dez/07 a 14/dez./08 (**Observe o Princípio da Competência**);
- g) em 22/dez., o cliente que comprara a prazo no dia 3/dez/07 comparece para pagar. Tendo em vista que ele está pagando com atraso, a Cia. Mercantil cobra, além dos \$2.000, *juros de mora* de \$30;
- h) em 23/dez., os acionistas (sócios) da Cia. Mercantil *integralizam* mais uma parte do Capital Social que haviam subscrito, entregando à Mercantil \$2.500 em moeda corrente;
- i) em 24/dez., a Mercantil paga ao fornecedor de quem comprara a prazo em 5/dez/07 e, por estar pagando com atraso, o fornecedor cobra \$40 de juros de mora, além dos \$400 que ela devia;
- j) em 28/dez., a Mercantil paga \$60 a um vitrinista por serviços de decoração que prestou;

Parcialmente integralizado: significa que os sócios da empresa não entregam a ela todo o valor do capital subscrito, ou seja, ficaram devendo para a Cia. Mercantil. Por ser um direito de Cia. deveria ser registrado seu direito no Ativo, mas por convenção essa conta é registrada no PL. Com o nome “Capital a Integralizar” e tem saldo devedor.



- k) em 29/dez., a *Mercantil* paga \$280 de salários a seus empregados, por terem eles trabalhado durante dezembro de 2007;
- l) em 31/dez., a *Mercantil* reconhece que seus “Móveis” não mais estão no mesmo estado de conservação que estavam quando, em 2/dez/07, passaram a ser de propriedade da empresa: desgastaram-se com o uso, *depreciaram-se*. Resolve ela adotar uma taxa de 10% ao ano (incidente sobre o valor dos “Móveis”) como *razoável* para refletir tal desgaste. Assim, calcula e registra a “despesa com depreciação” relativa a dezembro de 2007.



Neste momento, precisamos abrir parênteses para explicar o que é depreciar um ativo fixo (bens que não temos a intenção de vender, são necessários ao desempenho da entidade). Pois bem, sabemos que, ao comprar um ativo e ao retirá-lo da loja (por exemplo um carro), não conseguiremos mais vendê-lo pelo mesmo preço. Por que isso acontece?

Porque este veículo depreciou, é o termo que ouvimos. E realmente depreciação é isso. Só que temos formas de calculá-la. Geralmente, para facilitar nossa vida, costumamos usar os mesmos percentuais que a Receita Federal recomenda para efeito de cálculo do Imposto de Renda. Então, aqui no exercício, vamos usar o percentual permitido pela Receita Federal, 10% ao ano, calculado assim:

$$\text{R\$ 2.400,00} \times 10\% = 240/12 \text{ meses} = \text{R\$ 20,00 por mês.}$$



### SAIBA MAIS

Para esclarecimentos sobre os métodos de cálculo da depreciação, veja Marion (2010, cap. 14).

- m) em 31/dez., a *Mercantil* verifica ter transcorrido meio mês desde que começou a vigorar a apólice de seguro contra fogo (vide letra “f”). Assim, calcula e registra a “despesa com seguros” relativa a esse meio mês (15 a 31/dez/07);
- n) em 31/dez. é data do término do exercício social [o primeiro] da *Cia. Mercantil*. Portanto, ocorre a *apuração do resultado* desse primeiro exercício social;
- o) uma vez apurado o resultado do exercício social, dele são *destinados* \$160 para a reserva legal e 25% para dividendos, que serão pa-

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

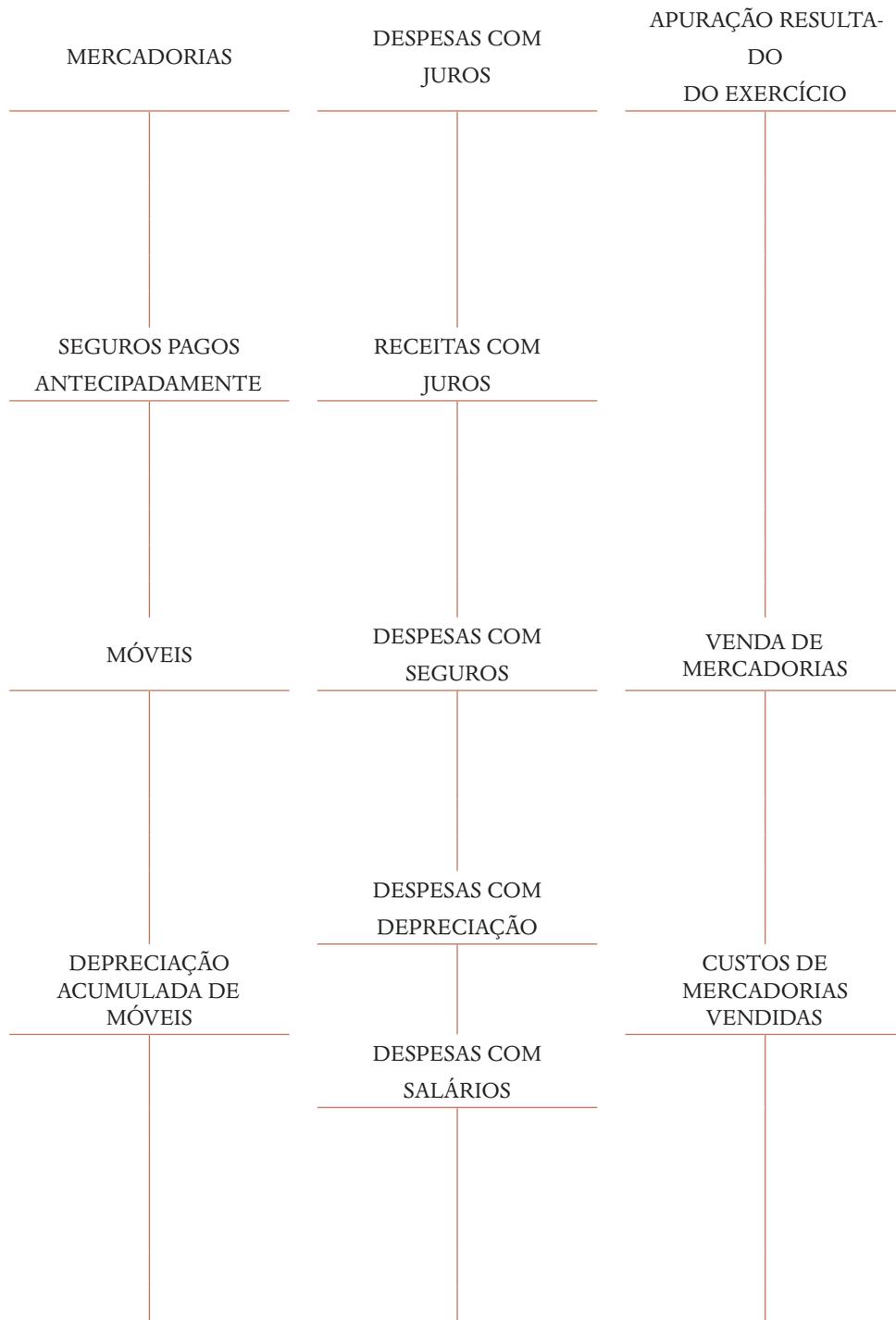
gos somente no próximo exercício social. [O percentual de 25% deve ser aplicado diretamente sobre o valor do lucro líquido.]

Finalmente, são preparadas as seguintes demonstrações contábeis:

- » Demonstração do resultado do exercício (2/dez/07 a 31/dez/07) da Cia. Mercantil;
- » Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (2/dez./07 a 31/dez./07) da Cia. Mercantil, ou dez.07;
- » Balanço patrimonial de 31/dez/07 da Cia. Mercantil;
- » Demonstração do fluxo de caixa (02/dez/07 a 31/dez/07 da Cia. Mercantil).

#### RAZONETES

CAIXA	FORNECEDORES	CAPITAL SOCIAL
	DIVIDENDOS A PAGAR	CAPITAL A INTEGRALIZAR
	DESPEAS COM PROPAGANDA	RESERVA LEGAL
CLIENTES	DESPEAS COM VITRINISTAS	LUCROS (PREJUÍZOS) ACUMULADOS



## Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

CIA MERCANTIL DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DEZ/07)	
01 Venda de mercadorias.....	.....
02 Custo das mercadorias vendidas.....	.....
03 Lucro operacional bruto (Lucro bruto) [1 – 2].....	.....
04 Despesas com propaganda.....	.....
05 Despesas com vitrinistas.....	.....
06 Total das despesas com vendas (4 + 5).....	.....
07 Despesas com juros (juros Incorridos).....	.....
08 Receitas com juros (juros Auferidos).....	.....
09 Despesas financeiras líquidas (7–8).....	.....
10 Despesas com salários.....	.....
11 Despesas com seguros.....	.....
12 Despesas com depreciação.....	.....
13 Total das despesas administrativas (10 + 11 + 12).....	.....
14 Total das despesas operacionais (6 + 9 + 13).....	.....
15 Lucro líquido do exercício (3 – 14).....	.....

COMPANHIA CANARINHO DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DEZ/07)	
01 Saldo de “Lucros acumulados” em 02/ dez./07 .....	.....
02 Lucro líquido do exercício .....	.....
<i>Destinação proposta</i>	
03 Reserva legal .....	.....
04 Dividendos .....	.....
05 Saldo de “Lucros acumulados” em 31/ dez./07 (1 + 2 – 3 – 4).....	.....

CIA. MERCANTIL BALANÇO PATRIMONIAL DE 31/DEZ/07	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>CIRCULANTE</b>	<b>CIRCULANTE</b>
Caixa	Dividendos a pagar
Clientes	<b>NÃO CIRCULANTE</b>
Mercadorias	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Seguros pagos antecipadamente	Capital social
<b>NÃO CIRCULANTE</b>	(–) Capital a integralizar
Permanente	Reserva legal
Móveis e utensílios	Lucros acumulados
(–) Depreciação acum. de móveis	
<b>ATIVO .....</b>	<b>PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>



COMPANHIA MERCANTIL DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA (DEZ/07)	
1. Fluxo de Atividades Operacionais	
1.1 Recebimento de Clientes.....	
1.2 Pagamento de fornecedores.....	
1.3 Pagamento de salários.....	
1.4 Pagamento de propaganda.....	
1.5 Pagamento de seguros.....	
1.6 Pagamento de vitrinista.....	
Caixa Líquido das Atividades Operacionais	
2 Fluxo de Atividades de Investimento	
2.1 Caixa líquido das atividades de investimento.....	
3 Fluxo de Atividades de financiamento	
3.1 Acionistas por integralização do Capital Social.....	
3.3 Caixa líquido das atividades de financiamento.....	
4 Aumento do Caixa líquido	
5 Saldo Inicial de Caixa em 2 de dezembro de 2007 .....	
6 Saldo Final de Caixa em 31 de dezembro de 2007.....	



Através desse exercício que você fez sozinho, você percebeu como se usa o inventário permanente de uma forma bem simples, sem a necessidade de aprender a preencher ficha de estoque.

Você já conheceu até aqui cinco demonstrações contábeis, inclusive a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Está faltando apenas aprender a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que passou a ser obrigatória para empresas de capital aberto, conforme a Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, já alterada pela Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009 observando que, em relação à companhia de capital fechado, é obrigatória a publicação da DFC apenas para empresas de patrimônio líquido superior a R\$2 milhões. Vamos ensinar ainda a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), que, mesmo tendo deixado de ser obrigatória, é importante para todo contador saber interpretá-la. Voltaremos na Unidade 4 a falar de todas as demonstrações.



### **SAIBA MAIS**

Para saber mais, dirija-se ao artigo 176 da Lei n. 6.404/76, já alterada pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e pela Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009.

Embora a repetição lhes pareça enfadonha, ela é necessária para a memorização.

## **3.5 BALANCETE DE VERIFICAÇÃO E APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

Já comentamos sobre o balancete de verificação anteriormente, mas gostaríamos de ressaltar que o balancete não é um relatório que é publicado, mas uma peça contábil muito útil na hora de levantar todas as demonstrações contábeis, apesar de não detectar todo tipo de erro em contabilidade, como muitos acham que ele é capaz.

A cada exercício social, a entidade (empresa, organização) deve apurar o resultado de seus negócios. Para saber se a entidade obteve lucro ou prejuízo, a contabilidade confronta as receitas e as despesas.

Se, neste confronto, as receitas forem maiores que as despesas, a entidade obteve um resultado positivo = lucro. Se a entidade, neste confronto, teve despesas maiores que as receitas, obteve prejuízo.

No exercício da Cia. Mercantil, foi possível mostrar, através do razonete em forma de T, o resultado de tal Companhia. Essa apuração do resultado é realizada de forma destacada na demonstração do resultado do exercício (DRE).

O conceito de receita deve ser destacado mais uma vez para que fique muito claro para você. A receita corresponde, em geral, a vendas de mercadorias e prestações de serviços. É refletida no balanço patrimonial através da entrada de dinheiro no caixa (receita de vendas ou receita de serviços prestados à vista) ou entrada em forma de direitos a receber (receitas à prazo) – duplicatas a receber ou clientes.





A receita sempre aumenta o ativo, embora nem todo aumento do ativo signifique receita (empréstimos bancários e financiamentos aumentam o caixa - Ativo da entidade, mas não são receitas).

A despesa é todo sacrifício, todo o esforço que a entidade faz para obter a receita. Por exemplo, todo consumo de bens ou serviços com o objetivo de obter receita é um sacrifício, um esforço para a entidade. A despesa é refletida no balanço através de uma redução do caixa (quando é pago no ato – à vista) ou mediante um aumento de uma dívida (passivo), quando a despesa é contraída no presente para ser paga no futuro. Exemplo: a empresa reconhece que seus funcionários fizeram jus aos salários, mas não os paga no ato.

A despesa pode, ainda, se originar de outras reduções do ativo (além do caixa). Por exemplo, numa prestadora de serviços de limpeza, quando ela consome material de limpeza que estava no estoque, ou temos outros desgastes que não envolvem o caixa, como a depreciação das máquinas, móveis e utensílios, computadores, veículos, enfim, todos os bens de uso próprio da empresa necessários para o seu funcionamento.



Para que você possa analisar e ver como são feitas as demonstrações contábeis para publicações, entre em links de grandes empresas que negociam suas ações em bolsa de valores. Veja por exemplo o site: [http://www.perdigão.com.br/ri/web/arquivos/20f\\_portugues\\_completa\\_final.pdf](http://www.perdigão.com.br/ri/web/arquivos/20f_portugues_completa_final.pdf) (acesso em: 29/11/2010).

Vocês devem estar lembrados que da união da Sadia e Perdigão nasceu a BRF (Brasil Foods S.A.).

## RESUMO DA UNIDADE

A técnica dos balanços sucessivos é válida para que seja apresentada a vocês, iniciantes do Curso de Ciências Contábeis, a maneira como é registrada a movimentação do patrimônio de uma entidade. Por ser uma técnica onerosa e repetitiva, utiliza-se o mecanismo do razonete, que representa a soma ou subtração de um valor determinado, de acordo com a conta que está sendo escriturada. Por exemplo: compra de mercadorias a prazo. Como se registra esse fato econômico? Debita-se a conta mercadorias para revenda ou estoques (conta de ativo – natureza devedora) e credita-se a conta fornecedores de mercadorias ou somente fornecedores, ou ainda duplicatas a pagar (conta de passivo – natureza credora). Ou seja, a natureza da conta determinará o lado que será utilizado para o aumento do saldo e o que será utilizado para sua diminuição.

Então, se for uma conta de Ativo, por coerência de sua disposição no balanço patrimonial (figurando do lado esquerdo), todos os aumentos serão lançados no lado esquerdo do razonete. Por convenção, quando fizermos um lançamento contábil do lado esquerdo de uma conta, estaremos fazendo um lançamento de débito. Por isso que a **contas do ativo são ditas como sendo de natureza devedora**. Se for uma conta de passivo e patrimônio líquido, por sua disposição no balanço patrimonial (figuram ao lado direito), todos os aumentos serão lançados no lado direito do razonete. Por convenção contábil, quando fizermos um lançamento do lado direito de uma conta, estaremos fazendo um lançamento de crédito. Por isso, as **contas do Passivo são ditas como sendo de natureza credora**.

Segundo Marion (2007, p. 208), quando, num razonete, o débito for maior que o crédito, a diferença entre o débito e o crédito (débito – crédito) será denominada saldo devedor. (Evidentemente, o saldo devedor será destacado no lado do débito.) Ao contrário, teremos saldo credor, que será destacado no lado do crédito.

Pode-se afirmar que o método das partidas dobradas mostra que, para cada operação (fato econômico), os débitos terão os mesmos valores que os créditos, necessariamente. Assim, o balanço fica equilibrado, como deve ser.

CONTAS DE	LANÇAMOS A	
	DÉBITO	CRÉDITO
Ativo	Pelo aumento	Pela diminuição
Passivo	Pela diminuição	Pelo aumento
Patrimônio Líquido	Pela diminuição	Pelo aumento
(Válido para as contas de resultado)		

Quadro - resumo do mecanismo de débito e crédito

Fonte: Marion (2010)



## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei n.11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 1 jun. 2009.

BRASIL. **Lei n.11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n.8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n. 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n. 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 1 jun. 2009.

CALDERELLI, Antonio. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira.** São Paulo: Cetec, 1986.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade:** resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

### Unidade 3 – Contabilidade por balanços sucessivos

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1999.





## Unidade 4

# DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Nesta unidade, vamos apresentar todas as demonstrações contábeis que devem ser publicadas pelas Sociedades Anônimas, de acordo com a Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, que foi alterada pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, e pela Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009 ou seja, vamos reforçar, nesta unidade, todas as demonstrações que já foram mencionadas e algumas até apresentadas e construídas nas unidades anteriores. O objetivo desta unidade é fazer com que você conheça de uma forma simples como são apresentadas e confeccionadas essas demonstrações.

De modo geral, o Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina utiliza a legislação societária baseada na Lei n. 6.404/76 e suas alterações posteriores; e já na 1ª fase apresenta todas as demonstrações contábeis aos alunos para que eles saiam do primeiro período sabendo como realizar todas as demonstrações contábeis nos moldes da Lei Societária, que começou a ser atualizada de forma a padronizar as demonstrações brasileiras às internacionais. Por essa razão, apresentaremos as demonstrações contábeis das sociedades anônimas de capital aberto alteradas de acordo com a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC) n. 27, do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), e aprovadas pela Comissão de Valores Mobiliários pela Deliberação (CVM) n. 488, de 3 de outubro de 2005.

Os procedimentos aprovados pela CVM só foram aprovados agora em 2009, através da Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009.

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas por outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias ao bom esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício (RIBEIRO, 2009).

Para isso, torna-se necessário dizer que as demonstrações contábeis (financeiras, conforme a denominação dada pela Lei) são elaboradas a cada exercício social e que, de acordo com o art. 175, “O exercício social terá duração de um ano, e a data do término será fixada no estatuto”.



Vá até a Lei n. 6404/76, através do link: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)> (acesso em: 6 jun. 2009) e salve-a em seus arquivos para leitura e interpretação, sempre que necessário. Leia atentamente os artigos 176 e 177.

Se você não conhecia a Lei n. 6.404/76 antes de 28 de dezembro de 2007, provavelmente não teve nenhum problema ao ler o artigo 176; mas se você já atua na área contábil, percebeu que os dois artigos citados sofreram alterações relevantes, através da Lei n. 11.638.

As alterações mais importantes foram as seguintes:

- No artigo 176, houve alteração no item IV, que revogou a publicação da DOAR e tornou obrigatória a publicação da demonstração dos fluxos de caixa (DFC), além de incluir o item “V”, para dizer que, se a companhia for de capital aberto, deve publicar a demonstração do valor adicionado (DVA). Incluiu ainda o 6º, para salientar que, se a companhia for de capital fechado com patrimônio líquido inferior a R\$2 milhões, não será obrigatória a elaboração e publicação da DFC.

Este artigo passou a ter a seguinte determinação:



### LEGISLAÇÃO

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício; e



IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007).

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

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

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

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

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

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

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

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

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)



- Com relação ao artigo 177, que trata da escrituração das companhias chamadas de “SAs” – Sociedades Anônimas –, alterou o § 2º, incluindo os incisos I e II referentes à escrituração fiscal, que é exigida pelo fisco federal, estadual e municipal. No § 5º, a Lei n. 11.638/07 passa a exigir a elaboração das demonstrações de acordo com os padrões internacionais ao se tratar de valores mobiliários. Também foi incluído o § 6º, dizendo que as “SAs” de capital fechado podem observar os mesmos quesitos das companhias de capital aberto. Foi incluído, ainda, o § 7º, alertando que os ajustes que se fizerem necessários para a harmoniza-



ção de normas contábeis, para tais demonstrações, não poderão sofrer incidência de tributos e nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

O que está posto acima diz respeito às alterações da Lei n. 6.404/76 pela Lei n. 11.638/07, que novamente em dezembro de 2008 sofreu alterações pela MP n. 449 que foi transformada na Lei n. 11.941/09, com a seguinte redação:



## LEGISLAÇÃO

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de Contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)



Seguindo a ordem da Lei n. 6.404/76, iniciaremos nosso estudo pelo Balanço Patrimonial.

## 4.1 BALANÇO PATRIMONIAL

No início do material, mais precisamente na Unidade 2, começamos nossa conversa falando do inventário geral. Pois é a partir do inventário geral que podemos levantar, apresentar o balanço patrimonial que, graficamente, tem a seguinte estrutura:

COMPANHIA XYZ	
BALANÇO PATRIMONIAL (EM 31/DEZ/06)	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Bens + Direitos	Obrigações para com terceiros
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> ????????????????????
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL PASSIVO + P. LÍQUIDO</b>

O balanço patrimonial exhibe todos os itens do ativo (bens e direitos), todos os itens do passivo (obrigações para com terceiros) e o valor do patrimônio líquido. Todavia, balanço patrimonial não é inventário geral. É mais abrangente do que o inventário geral, pois exhibe o valor do patrimônio líquido.

O nome balanço tem tudo a ver com uma balança em equilíbrio, por isso sua denominação. O balanço patrimonial é um relatório contábil estático, isto é, ele apresenta, em um determinado momento, a situação da entidade, e é



obrigatório estar escrito em seu cabeçalho o dia em que ele foi levantado. Se não contiver nenhuma observação de horário nesse cabeçalho, entende-se que foi confeccionado às 23 horas, 59 minutos e 59 segundos, daquele dia, por convenção.

É hábito que, ao preparar um balanço patrimonial, os itens componentes do ativo e os itens componentes do passivo sejam reunidos conforme sua natureza. E essa reunião (essa compactação) conduz à utilização de denominações que permitam o entendimento, por parte de quem lê o balanço, do que está contido no ativo (bens + direitos) e do que está contido no passivo (obrigações para com terceiros) da entidade no momento em que o balanço foi preparado.

A modificação mais expressiva quanto às alterações da Lei n. 11.638/07 em relação ao grupo de contas do balanço patrimonial, de modo genérico, diz respeito aos dois incisos do art. 178, sendo o primeiro em relação à classificação do ativo permanente, que passou a ser dividido em “investimento, imobilizado, intangível e diferido”. Mas com a Lei, trata-se da inclusão do intangível, pois, anteriormente, havia dúvida sobre o lugar de sua classificação. Este mesmo artigo, na letra “d” do § 2º, diz: “o patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesourarias e prejuízos acumulados”.

Agora com a alteração da Lei das SAs pela Lei n. 11.941/09, a redação passa a ser assim:



## LEGISLAÇÃO

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

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

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

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

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

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



No artigo 179, que trata das contas específicas do ativo, as alterações fizeram-se necessárias devido à modificação do art. 178, ou seja, quanto ao ativo permanente, definido de acordo com o inciso IV da Lei n. 11.638/07:

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 cia. os benefícios, riscos e controles desses bens.

Outra alteração expressiva diz respeito ao ativo intangível, que passa a incluir “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia – ou exercícios com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

Agora, pela última alteração em 27 de maio de 2009, pela Lei n. 11.941/09, o art. 179, que trata do ativo ficou assim definido:



## LEGISLAÇÃO

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

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

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



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

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

V – (Revogado pela Lei n. 11.941, de 2009)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

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



Não se esqueça de que as contas do ativo sujeitas à depreciação, à amortização, à exaustão e à provisão para créditos de liquidação duvidosa, no balanço patrimonial, deduzidas das respectivas contas “mães” devem ser assim representadas no BP:

Ativo não circulante	
Imobilizado	
Móveis e utensílios	\$1.000
(-) Depreciação acumulada de móveis e utensílios (\$100)*	

Nota: \* Essas contas são chamadas de contas retificadoras, ou seja, têm saldos credores e não devedores como as demais contas do ativo.

O passivo exigível ficou assim classificado, conforme o art. 180:

## LEGISLAÇÃO

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)



O Art. 181 da Lei das SAs, tratada do grupo “resultado de exercícios futuros” foi revogado agora em 2009.

Ainda em relação às contas do balanço patrimonial, a Lei n. 11.638/07 modificou o artigo 182 que trata do grupo “patrimônio líquido” em algumas alíneas do § 1º, revogando o “c” e “d”. O § 3º dispôs sobre os ajustes da avaliação patrimonial que antes tratava da reavaliação.

Vejamos como ficou a redação dada pela última alteração através da Lei n. 11.941, de 2009:

## LEGISLAÇÃO

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

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

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (revogada); (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)
- d) (revogada). (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

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



§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 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.



Quanto aos critérios de avaliação do ativo, várias alterações foram feitas; por isso, trazemos o mesmo até aqui, para que você leia o artigo 183 em sua íntegra!



## LEGISLAÇÃO

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

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei n. 11.638, de 2007)

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;

III – 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;

IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei n. 11.638, de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)



2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

a) 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;

b) amortização, quando corresponder 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;

c) 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.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.



Em relação ao art. 184, que trata dos critérios de avaliação do passivo, houve apenas uma pequena alteração no inciso III pela Lei n. 11.638/07, de acordo com o exposto: “III – as obrigações, encargos, e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor prescrito, sendo ordenais ajustados quando houver efeito relevante”.

Vejamos como ficou a Lei n. 11.941/09:

## LEGISLAÇÃO

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II – as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

Critérios de Avaliação em Operações Societárias (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)



O artigo 185, que tratava da correção monetária, já estava revogado desde 1989 pela Lei n. 7.730.



### SAIBA MAIS

Para que você se sinta mais confortável ao elaborar um balanço patrimonial, a leitura de Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, cap. 2), torna-se necessária.

Tal capítulo trata de um modelo de plano de contas já com a inclusão do ativo intangível. Mas preste atenção: este modelo ainda não está todo dentro das alterações da Lei n. 11.638, até porque o manual foi publicado no início de 2007 e a lei no final de 2007.

Faça as suas adaptações de acordo com o seu entendimento, pois as disciplinas seguintes oferecerão os modelos de planos de contas já adaptados.



### SAIBA MAIS

Quanto ao balanço patrimonial, leia Marion (2009, cap. 3), cuja obra ainda não está de todo reformulada pelas alterações das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. Se quiser se aprofundar mais sobre cada grupo de contas do balanço patrimonial, busque em Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007), livro este que passará a ser obrigatório a partir do semestre seguinte na disciplina de Contabilidade II.



Em relação à Lei n. 6.404/76 veja o **link** [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm) (acesso em: 7 jun. 2009).

## 4.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

O objetivo desta demonstração é identificar o valor do lucro ou prejuízo que a empresa teve no período demonstrado, pois o balanço patrimonial não fornece essa informação por ser uma demonstração estática de um dado momento do tempo. Veja o que diz o art. 187 da Lei 6404/76 e suas alterações:



## LEGISLAÇÃO

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

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

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

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

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

V – o resultado do exercício antes do imposto sobre a renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

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

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

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

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

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007) (Revogado pela Lei n. 11.638, de 2007)



### SAIBA MAIS

Sobre o assunto DRE, ver Marion (2009, cap. 6). Veja, também, Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, cap. 23). Observe que os capítulos 24 a 27 tratam dos grupos de contas da DRE.



Desde a Unidade 2 estamos estudando essa demonstração, que não é mais nova para vocês, estudantes deste curso.

Agora apresentaremos um modelo-exemplo para vocês o buscarem sempre que necessitarem de confirmação quando estiverem em dúvida.

CIA.MOURA RIBEIRO S/A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (2008)		
01	RECEITA OPERACIONAL BRUTA Venda de Mercadorias e/ou Prestação de Serviços	
02	DEDUÇÕES E ABATIMENTOS Abatimentos concedidos Vendas anuladas Impostos e contribuições sobre vendas Frete sobre vendas	
03	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA (1-2)	
04	CUSTOS OPERACIONAIS CMV e/ou Custos dos Serviços Prestados	
05	LUCRO BRUTO (3 – 4)	
06	DESPESAS OPERACIONAIS Despesas com vendas Despesas financeiras Despesas administrativas	
07	LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL LÍQUIDO	

Fonte: modelo adaptado de Ribeiro (2009, p. 182)

## 4.3 DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Você também estudou esta demonstração nas duas unidades anteriores. Agora vamos apresentar o que a Lei n. 6.404/76, que não sofreu alterações pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09, em seu Art. 186, determina:

## LEGISLAÇÃO

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido se elaborada e publicada pela companhia.



Essa demonstração tem por objetivo evidenciar como se formou o saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados que consta no balanço patrimonial. Com isso, você pode deduzir, ainda, que cada uma das demonstrações até aqui apresentadas tem uma função, ou seja, nenhuma delas é vista como mais ou menos importante que a outra.

Esta demonstração, conhecida como DLPA, está contida na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), que não é obrigatória pela Lei das Sociedades Anônimas, e iremos explicá-la para você no próximo tópico, até porque a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – órgão regulador das Sociedades Anônimas de capital aberto –, exige sua publicação.

### SAIBA MAIS

Se quiser saber mais sobre o assunto, leia Marion (2009, cap. 17), assim como Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, cap. 28).



Está na hora de você testar seus conhecimentos quanto às três primeiras demonstrações: Por isso, deixe sua leitura de lado um pouquinho e resolva este exercício.

## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4.1

### CIA. Explicação

A Cia. Explicação presta serviços de assessoria contábil e financeira e, para tal, emprega diversos contadores e administradores, a quem denomina de **assessores**. Tais **assessores** executam suas atividades somente nas dependências das empresas atendidas pela Cia. Explicação e se utilizam de toda a infra-estrutura delas, exceto no que diz respeito ao “material de expediente”: quando necessário, levam consigo o material de expediente, que apanham na Cia. Explicação.

A Cia. Explicação também emprega algumas pessoas para as atividades administrativas. Estas trabalham numa sala alugada pela Cia. Explicação, uma vez que ela ainda não possui sede própria. É natural que tais empregados também consumam “material de expediente”.

A Cia. Explicação foi constituída em 10/fev./05, com um capital social de \$8.000 totalmente integralizado no momento de sua constituição. Seus exercícios sociais se encerram em 31 de dezembro de cada ano. Do resultado positivo (lucro) de cada exercício social, 30% são destinados para dividendos, os quais são pagos aos seus acionistas (sócios) durante o exercício social seguinte.

Hoje é 31/dez/05 e o balanço patrimonial da Cia. Explicação, preparado **imediatamente antes da apuração e da destinação do resultado** de seu primeiro exercício social, apresenta-se como a seguir mostrado. Deve-se considerar que ele está absolutamente correto:

<b>COMPANHIA EXPLICAÇÃO</b>			
<b>BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 2005</b>			
<b>(PREPARADO IMEDIATAMENTE ANTES DA APURAÇÃO E DA DESTINAÇÃO DO RESULTADO)</b>			
<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
Caixa.....	1.000	Salários a pagar – assessores.....	300
Cientes.....	4.500	Salários a pagar – administrativos .....	150
		Aluguel a pagar.....	50
		<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	
		Capital social .....	8.000
		Receitas de serviços prestados .....	11.000
		Despesas c/ salários – assessores.....	( 3.800 )
		Cons. mat. de exped. – administrati- vos	( 250 )
Material de expediente.....	2.000	Despesas com aluguel .....	( 300 )
Computadores.....	2.500	Disp. c/ salários – administrativos .....	( 950 )
Móveis e utensílios .....	3.000	Cons. mat. de exped. – assessoria.....	( 1.200 )
<b>ATIVO .....</b>	<b>13.000</b>	<b>PASSIVO + PAT. LÍQUIDO</b>	<b>13.000</b>



- 3) Estruture o balanço patrimonial de 31/dez/05 da Cia. Explicação (o balanço que será publicado).

ATIVO	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
ATIVO.....	PASSIVO + PAT. LÍQUIDO.....

- 4) Assinale **V** para a alternativa verdadeira e **F** para a falsa, supondo ser hoje 31/dez/05, justificando sua posição:

- \_\_\_ a) dos \$350 de “despesas com aluguel” incorridas em 31/dez./05 pela Cia. Explicação, \$50 ainda não foram pagos.
- \_\_\_ b) dos \$15.500 de receitas auferidas pela Cia. Explicação em seu 1º exercício social, \$4.500 não foram ainda recebidos.
- \_\_\_ c) a Cia. Explicação receberá \$4.500 de seus clientes durante janeiro de 2006.
- \_\_\_ d) dos \$3.800 de “despesas com salários dos assessores” incorridas pela Cia. Explicação em seu 1º exercício social, \$3.500 já foram pagos.
- \_\_\_ e) dos \$300 de “despesas com aluguel” incorridas pela Cia. Explicação em seu 1º exercício social, \$50 ainda não foram pagos.
- \_\_\_ f) parte das receitas auferidas pela Cia. Explicação em seu primeiro exercício social já foi recebida.
- \_\_\_ g) dos \$1.100 de “despesas com salários administrativos” incorridas pela Cia. Explicação em seu 1º exercício social, \$950 já foram pagos.



- \_\_\_ h) a Cia. Explicação auferiu \$11.000 de receitas em 31/dez./05.
- \_\_\_ i) em 31/dez./05, a Cia. Explicação é proprietária de \$4.500 de direitos sobre clientes seus.
- \_\_\_ j) as despesas incorridas pela Cia. Explicação em seu primeiro exercício social já foram pagas.
- \_\_\_ k) no 1º exercício social da Cia. Explicação, mais do que \$1.450 de bens de sua propriedade se *transformaram* em despesas.
- \_\_\_ l) \$1.350 é o valor dos dividendos que constará na demonstração do resultado do exercício da Cia. Explicação, relativa ao seu primeiro exercício social.
- \_\_\_ m) no período de 10/fev/05 a 31/dez/05, a Cia. Explicação incorreu em \$300 de “despesas com aluguel”.
- \_\_\_ n) as receitas auferidas no primeiro exercício social da Cia. Explicação já foram recebidas.
- \_\_\_ o) parte das despesas incorridas pela Cia. Explicação em seu primeiro exercício social já foi paga.



Na disciplina seguinte, você aprofundará seus conhecimentos e aprenderá, de acordo com a Lei no. 6404/76, a distribuir os dividendos. Nesta disciplina, por uma questão didática, sempre distribuimos dividendos e reserva legal sobre o valor do lucro líquido sem deduções.

## 4.4 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – DMPL

Costuma-se dizer que a DMPL contém a DLPA em sua estrutura, sendo mais ampla, pois evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido ocorridas durante o exercício social, inclusive as reservas, mesmo aquelas originadas pelo lucro.

Embora não seja uma demonstração obrigatória pela Lei nº 6404/76, ela é muito mais abrangente que a DLPA e, segundo Iudícibus e Marion (2006, p. 81),

[...] é fundamental para a elaboração da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e para ser fornecida às empresas (investidoras) que avaliam seus investimentos permanentes em coligadas ou controladas pelo Método da Equivalência Patrimonial.



### SAIBA MAIS

O assunto empresas coligadas, controladas e método da equivalência patrimonial será vista quando você for estudar Contabilidade III. Se quiser dar uma olhada nesses conceitos, vá até o **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007, Capítulo 11.

A DMPL evidencia a movimentação de diversas (todas as) contas do PL ocorridas durante o exercício social. Assim, todo o acréscimo e toda diminuição do patrimônio líquido são evidenciadas por essa demonstração, bem como a formação e a utilização das reservas (inclusive aquelas originadas por lucro) (IUDÍCIBUS; MARION, 2006).

As contas que compõem o patrimônio líquido de acordo com o art. 182, são:



### LEGISLAÇÃO

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

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

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (revogada); (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007);
- d) (revogada). (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007);

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

[...]



§ 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.



### SAIBA MAIS

Esta demonstração é obrigatória para as sociedades abertas de acordo com a Instrução n. 59/86 da CVM. Esta instrução é comentada em Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 420-422).



Também pode ser vista no **link** da Comissão dos Valores Mobiliários, em <http://www.cvm.gov.br> (acesso em: 7 jun. 2009)

Segundo Iudícibus et al. (2007, p. 415), esta demonstração:

[...] fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do patrimônio líquido; faz clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no patrimônio líquido durante o exercício. Trata-se, portanto, de informação que complementa os demais dados constantes do balanço e da demonstração do resultado do exercício; é particularmente importante para as empresas que tenham seu patrimônio líquido formado por diversas contas e mantenham com elas inúmeras transações.

Segue, abaixo, um exercício simples, no qual será mostrada a estrutura da DMPL, de acordo com os conhecimentos adquiridos nesta disciplina. Esse exercício possibilitará a sua familiarização com a DMPL para que você possa, mais tarde, identificar os grupos de contas que fazem parte dessa demonstração.

## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4.2

### CIA. Volátil

A Cia. Volátil está sediada num país onde não há inflação e encerra seus exercícios sociais a cada 31 de dezembro. Foi constituída em 1º/set./05, com um capital social de \$12.000. No ato da constituição, apenas \$9.800 dos \$12.000 foram integralizados pelos acionistas e a integralização ocorreu com moeda corrente.

O estatuto social da Cia. Volátil prevê que o resultado positivo (lucro) de cada exercício social receba a seguinte destinação: (a) 5 % dele são destinados para a reserva legal e (b) 20 % dele são destinados para dividendos, os quais são obrigatoriamente pagos em moeda corrente no exercício seguinte (até o dia 28/fev.), sendo que o percentual dos dividendos deve ser aplicado diretamente sobre o valor do lucro líquido. O mesmo estatuto social proíbe terminantemente a realização de qualquer tipo de empréstimo dos acionistas para a empresa.

5 % do lucro destinado para a reserva legal e
20% do lucro destinado para dividendos

No final de seu 2º exercício social (31/dez./06), são preparadas as **demonstrações contábeis** (demonstrações financeiras) da Cia. Volátil relativas a tal exercício, que são as seguintes:

COMPANHIA VOLÁTIL					
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (2 0 0 6)					
DISCRIMINAÇÃO	CAPITAL SOCIAL	CAPITAL A INTEGRALIZAR	RESERVA LEGAL	LUCROS ACUMULADOS	TOTAL
Saldos em 31/ dezembro/05 .....	12.000	- 0 -	175	2.625	14.800
Lucros Acumulados incorporados ao capital social (10/abr./06) .....	625	- 0 -	- 0 -	( 625 )	- 0 -
Aumento do capital social (23/mai./06)	1.875	- 0 -	- 0 -	- 0 -	1.875
Reserva legal incorporada ao capital social (17/jul./06) .....	100	- 0 -	( 100 )	- 0 -	- 0 -
Aumento do capital social (13/set./06)...	400	( 150 )	- 0 -	- 0 -	250
Lucro líquido de 2006.....	- 0 -	- 0 -	- 0 -	4.000	4.000
<i>Destinação proposta</i>					
Reserva legal .....	- 0 -	- 0 -	200	( 200 )	- 0 -
Dividendos .....	- 0 -	- 0 -	- 0 -	( 800 )	( 800 )
Saldos em 31/ dezembro/06 .....	15.000	( 150 )	275	5.000	20.125



Agora, propomos o seguinte exercício:

Assinale com **V** as sentenças corretas e com **F** as falsas.

- \_\_\_ 1) Entre 01/jan./06 e 31/dez./06, o patrimônio líquido da Cia. Volátil aumentou em \$5.325, em virtude das operações realizadas em 10/abr./06, 23/mai./06, 17/jul/06 e 13/set./06.
- \_\_\_ 2) Se em 31/dez/06 o ativo da Cia. Volátil valia \$35.182, então, em tal data, seu passivo (obrigações para com terceiros) valia \$20.125.
- \_\_\_ 3) Foi de \$2.625 o lucro obtido pela Cia. Volátil em seu primeiro exercício social.
- \_\_\_ 4) Entre 01/set./05 e 31/dez./05, os sócios da Cia. Volátil entregaram a ela bens e/ou direitos no montante de \$12.000.
- \_\_\_ 5) Foi de \$4.000 o lucro obtido pela Cia. Volátil em seu primeiro exercício social.
- \_\_\_ 6) Em 23/mai/06, os acionistas da Cia. Volátil entregaram a ela bens e/ou direitos no valor de \$1.875.
- \_\_\_ 7) A Cia. Volátil obteve um lucro de \$3.500 entre 01/set./05 e 31/dez./05.
- \_\_\_ 8) *Imediatamente* antes dos lançamentos de apuração do resultado do exercício de 2006, o saldo da conta lucros acumulados era de \$2.000 credor.
- \_\_\_ 9) A Cia. Volátil obteve um lucro de \$4.000 entre 01/jan./06 e 31/dez/06.



## 4.5 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A DOAR deixa de ser uma demonstração obrigatória, de acordo com as alterações da Lei n. 11.638/07, no seu art. 188 da Lei n. 6.404/76, mas, pela importância dessa demonstração, ela será apresentada a vocês. Trataremos ainda da demonstração do fluxo de caixa e do valor adicionado, que passaram a figurar neste mesmo artigo já mencionado neste próprio parágrafo.

A DOAR objetiva evidenciar qual a fonte de recursos e onde serão aplicados, além de seu impacto no capital circulante líquido (CCL). Ou seja, esta demonstração corresponde à movimentação líquida da entrada (origem) e da sa-

ida (aplicação) de recursos de uma organização. Difere do balanço patrimonial da seguinte forma: a movimentação é restrita ao período de um ano (último exercício); só são computadas a movimentação de recursos dirigida de outros grupos para os grupos circulantes (do ativo e do passivo) e a movimentação originária de grupos circulantes é dirigida para outros grupos, que chamamos de não circulantes.

A DOAR tem por objetivo explicar a variação (modificação) do capital circulante líquido ocorrida de um período para outro. Ajuda-nos a compreender como e por que a posição financeira de uma organização muda de um exercício social para outro.

A DOAR serve para complementar o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, fornecendo as modificações na posição financeira da empresa pelo fluxo de recursos. Ela auxilia:

- na verificação de como foram aplicados os recursos obtidos com os novos empréstimos de longo prazo;
- na constatação de como a empresa está mantendo, reduzindo ou aumentando o seu capital circulante líquido;
- no conhecimento da política de inversões permanentes da empresa e fontes de recursos correspondentes;
- em outras funções.

O que deve ser levado em consideração para elaborar a DOAR?

O capital circulante líquido (CCL) que varia com operações do circulante e com operação do não circulante.



As alterações do não circulante são as causas da variação do CCL. Por isso, a DOAR evidencia apenas o resultado das variações do não circulante que provocam alterações no circulante.

As modificações da posição financeira (curto prazo) de uma companhia, pelo ingresso de novos recursos, quer tenham sido geradas pelas próprias operações ou não, e as formas de aplicação desses recursos são objetos da DOAR.



A posição financeira é o capital circulante líquido da empresa. O CCL, também conhecido como capital de giro líquido ou capital circulante próprio, é assim representado:

Graficamente:  $CCL = AC - PC$

$CCL = AC > PC$  Origem

$CCL = AC < PC$  Aplicação

Ou assim:

	ATIVO	PASSIVO	
	AC	PC	
NÃO CIRCULANTE <	ARLP	PELP	> NÃO CIRCULANTE
	AP	PL	

As origens de recursos são representadas pelos aumentos no capital circulante líquido (CCL). As mais comuns são:

**a) Oriundas das próprias operações da empresa:**

1. Os lucros apurados nos exercícios, ou seja, as receitas são maiores que as despesas. Mas tome cuidado: as vendas para recebimento de longo prazo não afetam o CCL. (Provoque o professor no fórum sobre esse assunto).
2. Venda de itens do ativo permanente (investimentos e imobilizado).
3. Venda de itens do ativo realizável a longo prazo.

**b) Oriundas dos acionistas:**

os aumentos de capital social em dinheiro, mercadorias (itens classificados no ativo circulante); mas atenção: pagamentos com terrenos, por exemplo, classificados no ativo permanente ou outros bens fixos não afetam o CCL. Por exemplo, se o sócio integralizar capital social, entregando para a entidade um terreno para futuras instalações, esse terreno será classificado no IMOBILIZADO; e o Imobilizado, assim como o Capital Social ficam no grupo dos não circulantes. Por isso, esse grupo não entra na DOAR – porque não afeta o CCL.

**c) Oriundas de terceiros:**

1. Obtenção de empréstimos a longo prazo.

2. Vendas à vista de bens do ativo permanente.
3. Transformações (reclassificações do ativo realizável a longo prazo - do grupo não circulante - para o circulante).
4. Vendas à vista de bens ou direito do ativo realizável a longo prazo.

Os empréstimos realizados para pagamento de curto prazo não são considerados origens de recursos, pois acarretam aumentos no ativo circulante e no passivo circulante em valores idênticos, não alterando o capital circulante líquido.

Ocorre a redução do CCL no momento da aplicação de recursos. As aplicações são assim classificadas:

**a) Inversões permanentes, representadas por:**

1. Aquisição de bens que venham a integrar o não circulante (ativo imobilizado), ou à vista ou com pagamento a curto prazo.
2. Aquisição de direitos que venham a integrar o não circulante, grupo investimentos. São aquelas aplicações de longo prazo, ou seja, a empresa aplica recursos em investimento, utilizando recursos que são classificados no ativo circulante.

**b) Pagamentos de empréstimos a longo prazo:**

1. Reclassificação de exigíveis a longo prazo (grupo do não circulante) para o passivo circulante.

**c) Distribuição de dividendos.**

Então:

$$\begin{aligned} \text{CCL} &= \text{AC} - \text{PC} \\ \text{CCL} &= \text{AC} > \text{PC} \rightarrow \text{origem} \end{aligned}$$

$$\text{CCL} = \text{AC} < \text{PC} \rightarrow \text{aplicação CCL negativo}$$

↳ CAPITAL DE GIRO



Qual é o objetivo da DOAR?

Mostrar o como e o porquê da mutação do CCL, ou seja, porque ele se alterou. O CCL só varia com operações do *circulante* com o *não circulante*. A alteração do *não circulante* é a causa da variação do CCL. Por isso, a DOAR evidencia apenas o resultado das variações do *não circulante* que provocam alterações no *circulante*.



### SAIBA MAIS

Leia o item 5.4 do livro **Fundamentos de Contabilidade: estrutura, classificação e análise – uma proposta interativa**, dos autores Coelho, Siqueira e Lins (2008, p. 147-157).

Vejamos as operações do exercício da Cia. Exemplo: apenas operações envolvendo circulante *versus* não circulante.



## ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4.3

### CIA. Exemplo

Ativo realizável	=	Direitos
Passivo exigível	=	Obrigações

Tal como determina a Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), neste exercício serão considerados como classificáveis no ativo realizável a longo prazo os direitos e, no passivo exigível a longo prazo (não circulante), as obrigações que vençam APÓS O TÉRMINO DO EXERCÍCIO SEGUINTE. Todavia, para fins deste exercício, **somente nos finais dos exercícios sociais** é que ocorrerão quaisquer reclassificações, quer do ARLP para o AC, quer do PELP para o PC.

A Cia. Exemplo está situada num país sem inflação e encerra seus exercícios sociais a cada 31 de dezembro. O balanço patrimonial de 31/dez./01 da Cia.

Exemplo está fornecido abaixo.

Neste exercício, sua tarefa é estruturar os balanços patrimoniais da Cia. Exemplo (elaborados de acordo com a Lei nº. 6.404/76) dos finais de 2002, 2003, 2004 e 2005. Além disso, estruturar as demonstrações das origens e aplicações de recursos (DOAR's) para esses mesmos exercícios sociais.

Para tal, são fornecidas as informações das operações que a Cia. realiza em cada um daqueles exercícios sociais.

### Operações de 2002

- 01) A Cia. Exemplo obtém um empréstimo (em moeda corrente) no valor de \$600, prometendo pagá-lo durante 2003.
- 02) A Cia. Exemplo empresta \$728 em moeda corrente a um cliente, e este promete restituir a quantia em 2004.
- 03) Os acionistas da Cia. Exemplo aumentam seu Capital Social em \$820, integralizando o aumento em moeda corrente.
- 04) A Cia. Exemplo obtém um empréstimo (em moeda corrente) no valor de \$519, prometendo pagá-lo durante 2005.
- 05) A Cia. Exemplo empresta \$227 em moeda corrente a um cliente, e este promete restituir a quantia em 2003.
- 06) A Cia. Exemplo obtém um empréstimo (em moeda corrente) no valor de \$321, prometendo pagá-lo durante 2004.
- 07) A Cia. Exemplo empresta \$192 em moeda corrente a um cliente, e este promete restituir a quantia em 2005.
- 08) Os acionistas da Cia. Exemplo aumentam seu capital social em \$620, integralizando o aumento com um terreno (o "Terreno 1"), que não será utilizado em suas atividades, não havendo, entretanto, intenção de vendê-lo.
- 09) A Cia. Exemplo obtém um empréstimo (em moeda corrente) no valor de \$170, prometendo pagá-lo durante 2006.
- 10) Os acionistas da Cia. Exemplo resolvem que \$320 dos "Lucros acumulados" sejam destinados para dividendos, a serem pagos durante 2003.
- 11) A Cia. Exemplo empresta \$213 em moeda corrente a um cliente, e este promete restituir a quantia em 2006.



COMPANHIA EXEMPLO					
BALANÇOS PATRIMONIAIS 31 DE DEZEMBRO DE ...					
ATIVO	2001	2002	PASSIVO	2001	2002
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa.....	3.000		Dividendos a pagar	- 0 -	
Títulos a receber em 03.....	- 0 -		Títulos a pagar em 03	- 0 -	
<b>ATIVO REAL. A LONGO PRAZO</b>			<b>PASSIVO EXIG. A LONGO PRAZO</b>		
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			<b>NÃO CIRCULANTE</b>		
Títulos a receber em 04.....	- 0 -		Títulos a pagar em 04.....	- 0 -	
Títulos a receber em 05.....	- 0 -		Títulos a pagar em 05.....	- 0 -	
Títulos a receber em 06.....	- 0 -		Títulos a pagar em 06.....	- 0 -	
<b>INVESTIMENTOS</b>			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Terreno "1".....	- 0 -		Capital social .....	1.800	
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>3.000</b>		Lucros acumulados .....	1.200	
			<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>3.000</b>	

### Operações de 2003

- 01) A Cia. Exemplo paga os dividendos (\$320) que ficara devendo aos seus acionistas.
- 02) A Cia. Exemplo recebe \$227 que emprestara e que esperava receber em 2003.
- 03) A Cia. Exemplo paga os \$600 que tomara emprestados e que ficara de pagar durante 2003.
- 04) A Cia. Exemplo compra à vista, por \$271, um terreno (o "Terreno 2"), que não utilizará em suas atividades e que não tenciona vender.
- 05) Os acionistas da Cia. Exemplo aumentam seu capital social em \$212, integralizando o aumento em moeda corrente.
- 06) Os acionistas da Cia. Exemplo aumentam seu capital social em \$181, integralizando o aumento com um terreno (o "Terreno 3"), que não será utilizado em suas atividades e que não tenciona vender.
- 07) Ocorre a reclassificação para o ativo circulante dos \$728 registrados em "Títulos a receber em 04" no ativo realizável a longo prazo.
- 08) Ocorre a reclassificação para o passivo circulante dos \$321 registrados em "Títulos a pagar em 04" no passivo exigível a longo prazo.

**Unidade 4 – Demonstrações contábeis**

<b>COMPANHIA EXEMPLO</b>					
<b>BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE</b>					
<b>ATIVO</b>	2002	2003	<b>PASSIVO</b>	2002	2003
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa.....			Dividendos a pagar.....		
Títulos a receber em 03.....			Títulos a pagar em 03.....		
Títulos a receber em 04.....			Títulos a pagar em 04.....		
<b>ATIVO REAL. A LONGO PRAZO</b>			<b>PASSIVO EXIG. A LONGO PRAZO</b>		
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			<b>NÃO CIRCULANTE</b>		
Títulos a receber em 04....			Títulos a pagar em 04.....		
Títulos a receber em 05.....			Títulos a pagar em 05.....		
Títulos a receber em 06.....			Títulos a pagar em 06.....		
<b>INVESTIMENTOS</b>			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Terreno “1” .....			Capital social .....		
Terreno “2” .....			Lucros acumulados .....		
Terreno “3” .....					
TOTAL DO ATIVO .....			TOTAL DO PASSIVO ....		



## Operações de 2004

- 01) A Cia. Exemplo empresta \$2.236 em moeda corrente a um cliente, e este promete restituir a quantia em 2007.
- 02) A Cia. Exemplo resolve pagar antecipadamente parte dos “Títulos a pagar em 06” e desembolsa, para tal, \$85 em moeda corrente.
- 03) A Cia. Exemplo tem uma obrigação de \$519 a ser paga em 2005. Ela propõe ao credor que ele se torne sócio (acionista) da empresa, integralizando sua participação no capital social com o direito que ele possui sobre a Cia. Exemplo. O credor aceita a proposta e torna-se acionista, integralizando os \$519.
- 04) O cliente que devia pagar \$728 durante 2004 paga somente \$310 de sua dívida (segundo ele, se for possível, ainda pagará o restante dentro de 2004).
- 05) Dos \$321 que a Cia. Exemplo deve pagar em 2004 (decorrentes do empréstimo obtido em 2002), ela paga somente \$50 e promete ao credor que, se puder, pagará o restante ainda dentro de 2004.
- 06) A Cia. Exemplo obtém, em moeda corrente, um empréstimo de \$70 e promete restituí-lo em 2007.
- 07) Ocorre a reclassificação para o ativo circulante dos \$192 registrados em “Títulos a receber em 05” no ativo realizável a longo prazo.

Unidade 4 – Demonstrações contábeis

COMPANHIA EXEMPLO					
BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE					
ATIVO	2003	2004	PASSIVO	2003	2004
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa.....			Títulos a pagar em 04.....		
Títulos a receber em 04.....					
Títulos a receber em 05.....					
<b>ATIVO REAL. A LONGO PRAZO</b>			<b>PASSIVO EXIG. A LONGO PRAZO</b>		
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			<b>NÃO CIRCULANTE</b>		
Títulos a receber em 05.....			Títulos a pagar em 05.....		
Títulos a receber em 06.....			Títulos a pagar em 06.....		
Títulos a receber em 07.....			Títulos a pagar em 07.....		
<b>INVESTIMENTOS</b>			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Terreno "1".....			Capital social.....		
Terreno "2".....			Lucros acumulados.....		
Terreno "3".....					
TOTAL DO ATIVO.....			TOTAL DO PASSIVO.....		



## Operações de 2005

- 01) A Cia. Exemplo recebe apenas \$218 dos \$418 registrados em **“Títulos a receber em 04”**.
- 02) A Cia. Exemplo propõe pagar os \$271 que ainda deve dos **“Títulos a pagar em 04”** com o “Terreno 2”, o qual, segundo ela, vale \$271. O credor aceita a proposta, e ela liquida a sua dívida com a troca efetuada.
- 03) A Cia. Exemplo obtém um empréstimo de \$105 e promete restituí-lo em 2008.
- 04) A Cia. Exemplo resolve pagar antecipadamente os \$70 que estão registrados como **“Títulos a pagar em 07”**.
- 05) O cliente que devia pagar \$2.236 em 2007 resolve pagar antecipadamente parte de sua dívida e paga \$236, ficando a dever o restante.
- 06) A Cia. Exemplo empresta \$1.816 a um cliente, que promete restituir a quantia em 2008.
- 07) Ocorre a reclassificação para o passivo circulante dos \$85 registrados em **“Títulos a pagar em 06”** no passivo exigível a longo prazo.
- 08) Ocorre a reclassificação para o ativo circulante dos \$213 registrados em **“Títulos a receber em 06”** no ativo realizável a longo prazo.
- 09) Os sócios da Cia. Exemplo decidem que o “Terreno 3” será vendido e que a operação de venda ocorrerá daqui a dois anos.

Unidade 4 – Demonstrações contábeis

COMPANHIA EXEMPLO					
BALANÇOS PATRIMONIAIS EM 31 DE DEZEMBRO DE ...					
ATIVO	2004	2005	PASSIVO	2004	2005
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa.....			Títulos a pagar em 04.....		
Títulos a receber em 04.....			Títulos a pagar em 06.....		
Títulos a receber em 05.....					
Títulos a receber em 06.....					
<b>ATIVO REAL, A LONGO PRAZO</b>			<b>PASSIVO EXIG. A LONGO PRAZO</b>		
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			<b>NÃO CIRCULANTE</b>		
Títulos a receber em 06.....			Títulos a pagar em 06.....		
Títulos a receber em 07.....			Títulos a pagar em 07.....		
Títulos a receber em 08.....			Títulos a pagar em 08.....		
Terreno "3".....					
<b>INVESTIMENTOS</b>			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Terreno "1".....			Capital social.....		
Terreno "2".....			Lucros acumulados.....		
Terreno "3".....					
TOTAL DO ATIVO .....			TOTAL DO PASSIVO .....		



**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (2002) em \$**

<b>I) ORIGENS DE RECURSOS</b>			
1) AUMENTO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Obtenção de empréstimos para pagar em 04, 05 e 06 .....			
2) AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Integralização com moeda corrente .....		_____	
Total das origens de recursos (1 + 2)			_____
<b>II) APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>			
1) AUMENTO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Concessão de empréstimos .....			
2) REDUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Dividendos distribuídos .....		_____	
Total das aplicações de recursos (1 + 2)			_____
<b>III) AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I – II)</b>			
<b>IV) MODIFICAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>			
	31 dez./01	31/dez./02	Variação
Ativo Circulante.....			
Passivo Circulante .....	_____	_____	_____
Capital Circulante Líquido.....			

**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (2003) em \$**

<b>I) ORIGENS DE RECURSOS</b>			
1) REDUÇÃO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Reclassificação de direitos para o ativo Circulante .....			
2) AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Integralização com moeda corrente .....		_____	
Total das origens de recursos (1 + 2)			
<b>II) APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>			
1) AUMENTO DO ATIVO PERMANENTE			
Compra de terreno classificado em investimentos .....			
2) REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Reclassificação de dívidas para o Passivo Circulante .....		_____	
Total das Aplicações de Recursos (1 + 2)			_____
<b>III) AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I – II)</b>			
<b>IV) MODIFICAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>			
	31 / dez. / 02	31 / dez. / 03	Variação
Ativo Circulante.....			
Passivo Circulante .....	_____	_____	_____
Capital Circulante Líquido.....			



**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (2004) em \$**

<b>I) ORIGENS DE RECURSOS</b>			
1) REDUÇÃO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Reclassificação de direitos para o ativo Circulante .....			
2) AUMENTO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Obtenção de empréstimos .....		_____	
Total das origens de recursos (1 + 2)			
<b>II) APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>			
1) AUMENTO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Concessão de empréstimos .....			
2) REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Pagamento antecipado de dívidas.....		_____	
Total das aplicações de recursos (1 + 2)			_____
<b>III) REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I – II)</b>			
<b>IV) MODIFICAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>			
	31/ dez./03	31/ dez./04	Variação
Ativo Circulante.....			
Passivo Circulante .....	_____	_____	_____
Capital Circulante Líquido.....			

**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (2005) em \$**

<b>I) ORIGENS DE RECURSOS</b>			
1) REDUÇÃO DO ATIVO PERMANENTE			
Permuta de item dos "Investimentos" por dívida do passivo circulante			
2) REDUÇÃO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Reclassificação de direitos para o ativo circulante .....			
Recebimento antecipado de direitos .....			_____
3) AUMENTO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Obtenção de empréstimos .....			_____
Total das origens de recursos (1 + 2 + 3)			
<b>II) APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>			
1) REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
Reclassificação de dívidas para o passivo circulante.....			
Pagamento antecipado de dívidas de longo prazo .....			_____
2) AUMENTO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
Concessão de empréstimos a serem recebidos a longo prazo			_____
Total das aplicações de recursos (1 + 2)			_____
<b>III) REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I – II)</b>			
<b>IV) MODIFICAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>			
	31/dez./04	31/dez./05	Variação
Ativo Circulante.....			
Passivo Circulante .....	_____	_____	_____
Capital Circulante Líquido.....			



Analise com muito cuidado as diversas operações realizadas pela Cia. Exemplo nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005. Observe que várias delas não compareceram nas DOAR's, mesmo que tenham sido operações envolvendo o ativo realizável a longo prazo não circulante, os investimentos, o passivo exigível a longo prazo ou o patrimônio líquido. Não apareceram nas DOAR's porque o capital circulante líquido não se alterou quando tais operações foram realizadas.



Pois bem, muitos livros-texto e professores descuidados fazem afirmações genéricas **ABSOLUTAMENTE INVÁLIDAS** a respeito das alterações de tais grupos e do reflexo de tais alterações na DOAR. Inválidas porque nem sempre verdadeiras: existem exceções que as invalidam.

A seguir, são reproduzidas algumas afirmações genéricas que NÃO devem ser feitas, pois são **INVÁLIDAS** (possuem exceções que as invalidam como genéricas):

- a) TODO aumento do passivo exigível a longo prazo não circulante é uma “Origem de recursos” para fins de DOAR.
- b) TODO aumento do patrimônio líquido é uma “Origem de recursos” para fins de DOAR.
- c) TODA redução do passivo exigível a longo prazo não circulante é uma “Aplicação de recursos” para fins de DOAR.
- d) TODA redução do patrimônio líquido é uma “Aplicação de recursos” para fins de DOAR.
- e) TODO aumento do ativo realizável a longo prazo não circulante é uma “Aplicação de recursos” para fins de DOAR.
- f) TODA redução do ativo realizável a longo prazo não circulante é uma “Origem de recursos” para fins de DOAR.

É bom “ficar de olho” no profissional que costuma fazer essas afirmações. Normalmente, quando “pegos em flagrante”, costumam apresentar a seguinte desculpa: “pois é, mas na maioria dos casos são válidas as afirmações que fiz”. Se realmente sabiam que existiam exceções, não poderiam tê-las feito de forma genérica.

SUGERIMOS que você encontre um contra-exemplo que “derrube” cada uma das oito afirmações genéricas “erradas” acima apresentadas. E que cada contra-exemplo não envolva contas de receita e/ou contas de despesa.



Há mais exemplos de DOAR nas quais aparecem situações com operações envolvendo lucro ou prejuízo e itens não monetários que devem ser acrescentados ou diminuídos do resultado da organização. Será colocada no ambiente virtual mais uma atividade para ser resolvida por você em relação à DOAR.

Agora vamos trazer situações que envolvem aumentos e diminuições de recursos adquiridos de operações normais da empresa como, por exemplo, a venda de mercadorias e posto de salários dos empregados.

→ Venda de mercadorias à vista

AC ↑	PC
	PL ↑

CCL aumentou = origem

→ Reconhecimento e pagamento de salários

AC ↓	PC
	PL ↓

CCL diminuiu = aplicação

→ Receita a longo prazo–vendas para recebimento após o exercício social

AC	PC
ARLP ↑	PELP
AP	PL ↑

CCL = igual

→ Despesa a longo prazo

AC	PC
ARLP	PELP ↑
AP	PL ↓

CCL = igual



Neste momento, vamos apresentar situações de vendas de mercadoria para recebimentos a longo prazo.

Veja no diagrama que esse tipo de operação não afeta o CCL, por isso não faz parte da DOAR.



Como fazer esta demonstração na DOAR?

Ajusta-se o lucro do exercício, ou seja, o lucro do período em questão. Veremos isto adiante.

Vamos imaginar um cliente que compra \$500 para pagar apenas em 2010. O que altera na DRE? Nada, pois a DRE não muda. E o balanço se altera? Sim.

→ Para clientes no AC, fica zero; clientes no ARLP, fica \$500; mercadorias saem do circulante pelo custo, vamos dizer, de \$500.

Apresentamos, a seguir, como são feitos os ajustes no lucro líquido, referentes àquelas operações que ocorreram na empresa, mas não afetaram o CCL, como a venda a longo prazo. Veja como fica:

#### Agora 1ª DOAR, parte I – ORIGENS

Elementos não monetários que interferem no lucro líquido	}	1) lucro líquido de 2007	3.000
		(-) receita a ser recebida a LP	500
		<b>= lucro líquido ajustado</b>	<b>2.500</b>

Ao fazer os ajustes do lucro líquido pode ocorrer que esse lucro vire um prejuízo. Então, esse prejuízo é classificado no grupo de aplicações de recursos, dentro da estrutura da DOAR.

Temos, ainda, outras situações na empresa que não afetam o CCL e devem ser ajustadas de outras maneiras. O caso mais comum é a depreciação, que reduz o lucro, mas não interfere no CCL, e sim no imobilizado.

Outros exemplos:

1. Amortização e exaustão (idem à depreciação).
2. Resultado de correção monetária (correção do balanço) – o valor da CM apropriado em resultado pode ser: **despesa** quando *ativo permanente* < *PL*, ou **receita** quando *ativo permanente* > *PL* ou *PL* < *ativo permanente*. Então, quando **despesa**, o resultado da CM será adicionado ao lucro líquido igual à depreciação. Quando **receita**, o resultado da CM será diminuído do lucro líquido.
3. Variação cambial e correção monetária de financiamentos a longo prazo. Esses financiamentos são corrigidos de acordo com a desvalorização da moeda porque são despesas; com isso, esses valores são adicionados ao lucro líquido.
4. Equivalência patrimonial.

Esse assunto você estudará em *Contabilidade II*.



### SAIBA MAIS

Para um melhor entendimento sobre este assunto, leia Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 423-439, cap. 30) ou Marion (2009, cap. 19).

## 4.6 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

Esta demonstração passou a ser obrigatória pelas alterações da Lei n. 6.404/76 ocorridas pelas Leis n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, e 11.941 de 27 de maio de 2009, trazendo o artigo 188 com a seguinte redação:



### LEGISLAÇÃO

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo: (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)



- a) das operações; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)
- b) dos financiamentos; e (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)
- c) dos investimentos; (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. (Redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007)

III – (Revogado pela Lei n. 11.941, de 2009)

IV – (Revogado pela Lei n. 11.941, de 2009)



O que tudo isso quer dizer?

Que a partir do ano de 2008, as demonstrações contábeis obedecerão a normas internacionais para a publicação desses demonstrativos, que são considerados de grande utilidade quando são feitas as análises das demonstrações contábeis para compra e venda de ações, por exemplo.

Mas o que é o demonstrativo de fluxos de caixa?

Veja o que diz Marion (2009, p. 445) sobre a demonstração do fluxo de caixa (DFC):

[...] indica a origem de todo o dinheiro que *entrou* no caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que *saiu* do caixa em determinado período, e, ainda, o resultado do fluxo financeiro. (grifo do autor).

A demonstração do fluxo de caixa permite avaliar as alternativas de investimentos, as razões que provocam as mudanças da situação financeira da empresa, as formas de aplicação do lucro gerado pelas operações e até mesmo os motivos das eventuais variações do capital de giro.

A elaboração desta demonstração já está regulamentada pelo CPC 3 – pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, n. 3 de 13/06/2008, aprovado pela Deliberação CUM 547/2008 de 13 de agosto de 2008, que traz algumas definições que são necessárias para seu conhecimento.

A demonstração do fluxo de caixa tem como objetivo demonstrar todas as entradas e saídas de numerário em um determinado período, evidenciando assim, a variação da conta “caixa” de um exercício social para o outro. Assim, se o saldo de “Caixa” em 31/12/2007 era de \$20.000 e em 31/12/2008 \$45.000 a DFC explicará, o porquê desta variação de \$25.000. Deste modo, podemos afirmar que a DFC é uma demonstração dinâmica.

Sá (2008, p. 19) chama de fluxo de caixa ao “método de captura e registro dos fatos e valores que provoquem alterações no saldo do Disponível e sua apresentação em relatórios estruturados de forma a permitir sua compreensão e análise”.

Você deve ter notado a utilização de aspas na palavra caixa; isto porque o termo “caixa” é utilizado de forma abrangente, ou seja, não abriga somente aquele valor em dinheiro que a entidade possa ter no seu cofre ou tesouraria, mas também os valores em conta-corrente (bancos) e equivalentes-caixa (PAIVA, 2009).

E para você entender os vários termos que surgem com esta demonstração, leia com atenção os seguintes conceitos:

Caixa e equivalentes de caixa: o caixa compreende numerário em mãos e depósitos bancários disponíveis. Equivalentes de caixa são investimentos de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em valores de caixa e que estão sujeitos a um insignificante risco de mudança de valor.

Explicando melhor:

Os equivalentes-caixa se convertem em dinheiro em um prazo de até 90 dias de sua aquisição. A exemplo podemos citar caderneta de poupança, CDB, etc. A entidade deve evidenciar em notas explicativas quais critérios utiliza para classificar os investimentos em equivalentes-caixa. Os investimentos classificados como tal não poderão figurar no fluxo das atividades de investimento, uma vez que já estão computados no saldo de disponibilidades, evitando, assim, uma dupla contagem. (PAIVA, 2009).



**Atividades operacionais:** são as principais atividades geradoras de receita da entidade, além de outras atividades diferentes das de investimento e financiamento; esses fluxos são basicamente derivados de transações geradoras de receita da entidade e, portanto, geralmente resultam das transações e de outros eventos que entram na apuração do resultado. Alguns exemplos são: recebimentos, em dinheiro, pela venda de bens e serviços, e pagamentos, em dinheiro, a fornecedores, empregados, seguradores por prêmios, e impostos.

São exemplos de itens pertencentes às atividades operacionais:



[...] recebimentos de clientes (à vista ou a prazo), duplicatas descontadas, recebimento de juros sobre empréstimos concedidos e sobre aplicações financeiras (discutido mais à frente à possibilidade de encaixe nas atividades de financiamento), recebimento de juros s/ capital próprio e dividendos (também discutida sua classificação alternativa como investimento, mais adiante), quaisquer outros recebimentos ou pagamentos que não pertençam às atividades de investimento e financiamento, os pagamentos a fornecedores, tributos, juros, salários, etc. (PAIVA, 2009).

**Atividades de investimento:** são aquisições e vendas de ativos de longo prazo e outros investimentos que representam gastos destinados a gerar receitas futuras e fluxos de caixa e que não estão incluídos nos equivalentes de caixa. Alguns exemplos são: desembolsos para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo; recebimentos pela venda de ativo imobilizado; aquisição ou venda de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades.

São exemplos de itens pertencentes às atividades de investimento

[...] os pagamentos de aquisição de participações em outras empresas, de aquisição de imobilizado (à vista ou em data próxima, pois se for parcelado o principal será considerado atividade de financiamento), recebimento de valor referente à venda de imobilizado e títulos de investimento, pagamento de empréstimos concedidos pela empresa, entre outros. (PAIVA, 2009).

Atividades de financiamento: são atividades que resultam em mudanças no tamanho e na composição do patrimônio líquido e empréstimos a pagar da entidade, que representam exigências impostas a futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade. Alguns exemplos são: numerário proveniente da emissão de ações ou instrumentos de capital; pagamento a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade; numerário proveniente da emissão de debêntures; tomada de empréstimo a curto e longo prazo; amortização de empréstimos e pagamento de arrendamento (*lease*).

Como exemplos de atividades de financiamento, temos

[...] os recebimentos pelas vendas de ações emitidas, os recebimentos a título de empréstimos, os pagamentos de dividendos e de juros sobre capital próprio, pagamentos de empréstimos, pagamento do principal referente à aquisição de imobilizado a prazo. (PAIVA, 2009).

A seguir, Marion (2009 p. 450-451), nos ensina duas maneiras de elaborar a demonstração do fluxo de caixa (DFC):

- a. **Método direto:** de posse da conta “caixa”, pela ordenação das operações, de acordo com a sua natureza, e por sua condensação, poderemos extrair todos os dados necessários.
- b. **Método indireto:** de posse das demonstrações financeiras, uma vez que nem sempre teremos acesso à ficha (ou livro) da conta “caixa”, lançaremos mão de uma técnica bastante prática, proporcionando, assim, a elaboração da DFC para empresas diversas.

Ressalta-se que, pelo aspecto prático, mesmo tendo acesso à conta caixa, alguns contadores preferem elaborar a DFC pela técnica do método indireto, que é semelhante à do modelo da DOAR. As principais diferenças residem nos ajustes realizados nas operações, onde são incluídas as variações do ativo e passivo circulante, isolando-se somente as disponibilidades.

A denominação “modelo indireto” decorre por se presumir que o lucro ajustado é resultante das entradas e saídas das operações, não demonstrando quanto efetivamente entrou e saiu do ativo e passivo circulante durante o período.

Por outro lado, o **método indireto:**



- a. evidencia as origens de caixa, pelo aumento do prazo de pagamento de fornecedores ou redução do pagamento de clientes, ou as aplicações de caixa, em situações inversas. Alterações nos prazos desses elementos produzem efeito temporário no fluxo de caixa, pois, se as demais entradas e saídas das operações se mantiverem constantes, os fluxos retornarão aos níveis anteriores, após decorridos os prazos que produziram as alterações. Estas informações são bastante relevantes para os usuários das demonstrações financeiras e não são mostradas no método direto;
- b. permite ao usuário avaliar quanto do lucro está sendo convertido em caixa, período a período, o que se torna uma informação importante para as previsões de caixa futuro.

Para os usuários da DFC, o **método direto** é útil, sobretudo em dois aspectos:

- a. pela facilidade de entendimento, pois as entradas e saídas de caixa das operações são reportadas na ordem direta, como normalmente se procede com a administração do caixa pessoal;
- b. pela evidência dos valores brutos de entradas e saídas de caixa, o que não acontece com o método indireto.

A DFC modelo direto informa quanto efetivamente entrou e saiu do caixa derivado das operações das entidades.

A principal diferença entre DFC direta e indireta, segundo Hoss et al. (2008, p. 345)

[...] também é constatada somente no grupo das origens das operações, onde as informações de entradas e saídas de recursos podem ser extraídas do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), devidamente ajustada pelos saldos dos balanços patrimoniais (inicial e final).

Agora vejamos as principais transações que afetam o CAIXA de acordo com Marion (2009, p. 447-448):

a) **Transações que aumentam o caixa (Disponível)**

*Integralização do capital pelos sócios ou acionistas*

São os investimentos realizados pelos proprietários. Se a integralização não for em dinheiro, mas em bens permanentes, estoques, títulos, etc., o caixa não será afetado.

*Empréstimos Bancários e Financiamentos*

São os recursos financeiros oriundos das instituições financeiras. Normalmente, os empréstimos bancários são utilizados como capital de giro (circulante) e os financiamentos, para aquisição de ativo permanente (fixo).

*Venda de Itens do ativo permanente*

Embora não seja comum, a empresa pode vender itens do ativo fixo. Nesse caso, teremos uma entrada de recursos financeiros.

*Vendas à vista e recebimentos de duplicatas a receber*

A principal fonte de recursos do caixa, sem dúvida, é aquela resultante de vendas.

*Outras entradas*

Juros recebidos, dividendos recebidos de outras empresas, indenizações de seguros recebidas, etc.

**b) Transações que diminuem o caixa (disponível)**

- Pagamentos de dividendos aos acionistas.
- Pagamentos de juros e amortização da dívida.
- Aquisição de itens do ativo permanente.
- Compras à vista (matéria-prima e outros materiais) e pagamentos de fornecedores.
- Pagamentos de despesa/custo, contas a pagar e outros (MARION, 2009).

**c) Transações que não afetam o caixa**

Através dos itens relacionados no grupo A, observamos os principais encaixes (entrada de dinheiro no caixa). Através dos itens relacionados no grupo B, observamos os principais desembolsos (saída de dinheiro do caixa). Agora, observaremos algumas transações que não afetam o caixa, isto é, quando não ocorre encaixe nem desembolso:

- **Depreciação, amortização e exaustão.** São meras reduções de ativo; não afetam o caixa.



- **Provisão para devedores duvidosos.** Estimativa de prováveis perdas com clientes e não representa o desembolso ou encaixe.
- **Reavaliação.** Embora haja normalmente aumento do valor do permanente e do patrimônio líquido, a atualização (valor de mercado) não representa desembolso ou encaixe.
- **Acréscimo (ou diminuição) de itens de investimentos pelo método de equivalência patrimonial.** Poderá haver aumento ou diminuição de itens de investimentos, o que não significa que tenha havido vendas ou novas aquisições.
- **Outros exemplos que não afetam de imediato o caixa:**
  - Compra de matéria-prima a prazo:
    - de início, gera fornecedores, não afeta o caixa;
    - pagamento de fornecedores (futuro) – afeta o caixa.

Frezatti (2007, p. 14) afirma:

A gestão do fluxo de caixa não se constitui em preocupação exclusiva das grandes empresas, ou mesmo daquelas voltadas para a obtenção do lucro, mas das organizações em geral. Uma instituição religiosa, um empresa estatal ou mesmo uma organização prestadora de serviços têm seu fluxo de caixa a ser gerenciado a fim de que seus objetivos possam ser atingidos de maneira adequada.

E isso acontece com todas as pessoas físicas e jurídicas; por isso vamos mostrar que temos dois métodos de apresentação da DFC:

#### 4.6.1 MÉTODO DIRETO

A ideia deste método é apurar e reportar as entradas e saídas de caixa das atividades operacionais de acordo com seus volumes brutos. O método direto difere do indireto apenas na forma de apurar e comunicar as movimentações de caixa originadas pelas operações. Para as demais atividades de investimento e financiamento, não há diferenças entre esses dois métodos.

Esse método exige maior esforço em sua elaboração, uma vez que deve ser feito um trabalho de segregação das movimentações financeiras, trabalho que necessita de controles específicos.

Nesta disciplina, já aprendemos a elaborar o fluxo de caixa por este método, veja na Unidade 3 mais especificamente.



### 4.6.2 MÉTODO INDIRETO

Este método faz a ligação entre o lucro líquido constante na DRE e o caixa gerado pelas operações, sendo útil por mostrar as origens ou aplicações de caixa (por exemplo, alterações de prazos nas contas clientes e fornecedores, mesmo que tais alterações sejam temporárias).

Outra vantagem é permitir que o usuário avalie a quantidade do lucro que está se transformando em caixa em cada período. Esta análise, todavia, pode conter vieses, pois é comum receber e pagar, no período corrente, direitos e obrigações que se originaram fora do exercício a que se refere o lucro que está sendo **apurado**.

Em geral, as normas contábeis sobre DFC, em todo o mundo, não requerem que sejam segregadas as movimentações do caixa das operações, do período atual e dos anteriores.

O raciocínio do método indireto é bastante simples: em princípio, assume-se que todo o lucro afetou diretamente o caixa; sabe-se que isso não corresponde à realidade, procedendo-se, então, aos ajustes. Parte-se do lucro líquido extraído da DRE e são feitas as adições e subtrações dos itens que afetam o lucro mas não afetam o caixa, e dos que afetam o caixa mas não afetam o **lucro**.

Como o que está sendo apurado é o fluxo de caixa das atividades operacionais, se eventualmente constar da DRE eventos referentes a outras atividades, estes também deverão ser adicionados (ou subtraídos) ao lucro líquido, pois serão reportados em seus grupos respectivos (é o caso, por exemplo, de um ganho, ou perda, na venda de um imobilizado, que normalmente é uma atividade de investimento).

Os procedimentos gerais são:

registrar o lucro líquido (transcrever da DRE);

1. somar (ou subtrair) os lançamentos que afetam o lucro, mas que não têm efeito no caixa (depreciação, amortização, resultado de equivalência patrimonial, despesa financeira de longo prazo, etc.);
2. somar (ou subtrair) os lançamentos que, apesar de afetarem o caixa, não pertencem às atividades operacionais (por exemplo, ganho e perda na venda, à vista, de imobilizado ou de outro ativo não pertencente ao grupo circulante);



3. somar as reduções nos saldos das contas do ativo circulante e realizável a longo prazo vinculadas às operações;
4. subtrair os acréscimos nos saldos das contas do ativo circulante e realizável a longo prazo vinculadas às operações;
5. somar os acréscimos nos saldos das contas do passivo circulante e exigível a longo prazo vinculadas às operações;
6. subtrair as reduções nos saldos das contas do passivo circulante e exigível a longo prazo vinculadas às operações.

A lógica por trás dos itens 4 a 6 é a seguinte:

- a. redução nas contas do ativo circulante e realizável a longo prazo – o caixa aumenta dessa variação negativa em relação ao registro constante na DRE. Por exemplo, uma redução em contas a receber mostra que foi recebido dos clientes *toda* a receita de vendas lançada na DRE *mais* parte das duplicatas já registradas naquela conta;
- b. aumento nas contas do ativo circulante e realizável a longo prazo – o caixa diminui dessa variação positiva em relação ao registro constante na DRE. Por exemplo, um aumento em contas a receber mostra que só foi recebido *parte* das receitas de vendas. A outra parte foi vendida a prazo e ativada naquela conta;
- c. aumento nas contas do passivo circulante e exigível a longo prazo – significa que os pagamentos de caixa foram menores que as respectivas despesas lançadas na DRE no montante de suas diferenças. A despesa-competência deveria ser reduzida para igualar-se à sua correspondente despesa-caixa. Isto é feito indiretamente, adicionando-se a diferença que as separa ao lucro. Por exemplo, se o item “fornecedores” aumenta é porque não houve desembolso de dinheiro para pagar esse passivo. Logo, foram compradas mais mercadorias a prazo do que as que foram pagas, e esse excesso de despesa, em relação ao caixa, está no CMV. A diferença é compensada indiretamente através do seu acréscimo ao lucro;
- d. redução nas contas do passivo circulante – raciocínio inverso ao do item “c”. No caso, a despesa-caixa é maior que a despesa-competência;

tência do seu respectivo item lançado na DRE, devendo o lucro ser abatido da diferença correspondente.

A principal deficiência deste método é não mostrar os volumes brutos de dinheiro recebidos dos clientes, nem os volumes pagos a fornecedores, a empregados, ao governo (impostos) e aos credores (juros).

Quanto a esta demonstração, não nos aprofundamos muito, pois na disciplina de Contabilidade Superior – CCN 9119, vocês a estudarão com mais profundidade.



## 4.7 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Esta demonstração passou a ter a publicação obrigatória para as Sociedades Anônimas de capital aberto, pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Lei n. 6.404/76 e que agora traz o art. 188 com a redação já contemplada na seção anterior.

Então, a partir de 2008, essas companhias devem publicar as duas novas demonstrações para que os investidores de modo geral possam comparar resultados entre as empresas das quais querem comprar ações.

Mas lembre-se que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) já vinha exigindo a publicações de tais relatórios.



Mas o que é o demonstrativo do valor adicionado?

Veja o que diz Marion (2009 p. 506) sobre a demonstração do valor adicionado (DVA).

[...] procura evidenciar para quem a empresa está canalizando a renda obtida; ou, ainda, admitindo que o valor que a empresa adiciona por meio de



sua atividade seja um “bolo”, para quem estão sendo distribuídas as fatias do bolo e de que tamanho são estas fatias? [...] O Valor Agregado corresponde ao PIB da empresa.



#### Como elaborar a DVA?

Nesta disciplina, vamos apenas conhecer esta demonstração; quando você for cursar a disciplina de Contabilidade Superior, aprenderá a estruturá-la e a interpretá-la mais detalhadamente.

De Luca (1998, p. 28) conceitua a demonstração do valor adicionado como “um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para a sua geração”.

A demonstração do valor adicionado (DVA) tornou-se obrigatória no Brasil com a Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Contudo, no período que antecedeu a sua promulgação, já havia inúmeras companhias abertas que a divulgavam, seguindo a orientação do Parecer de Orientação 24/92, do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/ n. 01/00 e Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/ n. 01/06 da Comissão de Valores Imobiliários (CVM), que orienta, entre outras coisas, a publicação da DVA e da DFC, sendo que este último aponta como modelo de DVA o desenvolvido pela FIPECAFI/USP, aproveitado, ratificado, pela Res. CFC 1010/2005, que trata da NBC T 3.7 do Conselho Federal de Contabilidade do ano de 2005, com algumas adaptações.

A DVA, até então, vinha sendo publicada como componente do balanço social, que é um demonstrativo contábil análogo ao balanço patrimonial, com informações mais amplas sobre a participação social da empresa em seu meio de inserção.

Evidentemente, as informações contidas na DVA devem ser retiradas da escrituração contábil da empresa, obedecendo ao princípio da competência. A padronização da DVA, proporcionada pela adoção do modelo da FIPECAFI, permite a comparação entre empresas de diversos setores e a publicação da DVA de dois exercícios sociais. Tal como as outras demonstrações contábeis, a DVA é muito útil, pois permite ao usuário da informação contábil analisar os avanços e retrocessos que a empresa obteve na questão social.

Do ponto de vista contábil, a diferença entre o valor das vendas do período e os bens e serviços adquiridos de terceiros, que foram consumidos no período, formam o que chamamos de valor adicionado bruto. São exemplos de bens e serviços adquiridos de terceiros: serviços terceirizados, matéria-prima, serviços de energia, telefonia, etc. (PAIVA, 2009).

Deste modo:

**Vendas – Bens e serviços adquiridos de terceiros = Valor Adicionado Bruto**

De Luca (1992, p. 56 apud SANTOS, 2007, p. 28) afirma que “O valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período, e é obtido, de forma geral, pela diferença entre as vendas e o total de insumos adquiridos de terceiros”.

O valor adicionado trata, na verdade, da diferença entre o total das receitas da empresa e o total dos insumos adquiridos de terceiros, ou seja, será o valor que a empresa agregou à matéria-prima. Em outras palavras, se você vende um produto por \$100, cuja matéria-prima havia custado \$70, o valor que você adicionou àquela matéria-prima foi de \$30.

A distribuição do valor adicionado trata da evidência de quanto foi destinado do valor adicionado para cada organismo que contribuiu nesse processo de agregar valor, como, por exemplo, a remuneração dos empregados, a tributação que coube ao governo e a parte que cabe aos acionistas.

Quanto à estrutura da DVA, hoje, no Brasil, há dois modelos: o da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP, FIPECAFI (recomendado pela CVM em seu Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/Nº001/2007) (que está abaixo representado) e o modelo da NBC T 3.7, do Conselho Federal de Contabilidade. A seguir, serão apresentados os dois modelos:

Modelo sugerido pela Fipecafi:



<b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>R\$ mil</b>
<b>1– RECEITAS</b>	
1.1) Vendas de mercadoria, produtos e serviços	
1.2) Provisão p/devedores duvidosos – reversão/(constituição)	
1.3) Não operacionais	
<b>2– INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (INCLUI ICMS E IPI)</b>	
2.1) Matérias-primas consumidas	
2.2) Custos das mercadorias e serviços vendidos	
2.3) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	
2.4) Perda/recuperação de valores ativos	
<b>3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1–2)</b>	
<b>4 – RETENÇÕES</b>	
4.1) Depreciação, amortização e exaustão	
<b>5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3–4)</b>	
<b>6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>	
6.1) Resultado de equivalência patrimonial	
6.2) Receitas financeiras	
<b>7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR(5+6)</b>	
<b>8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>	
8.1) Pessoal e encargos	
8.2) Impostos, taxas e contribuições	
8.3) Juros e aluguéis	
8.4) Juros s/ capital próprio e dividendos	
8.5) Lucros retidos / prejuízo do exercício	
<b>* O total do item 8 deve ser exatamente igual ao do item 7</b>	

### **INSTRUÇÕES PARA O SEU PREENCHIMENTO:**

As informações são extraídas da Contabilidade e, portanto, deverão ter como base o princípio contábil da competência de exercícios.

#### **1 – RECEITAS (soma dos itens 1.1 a 1.3)**

##### **1.1 – Vendas de mercadorias, produtos e serviços**

Inclui os valores do ICMS e IPI incidentes sobre essas receitas, ou seja, corresponde à receita bruta ou faturamento bruto.

##### **1.2 – Provisão para devedores duvidosos – reversão/constituição**

Inclui os valores relativos à constituição/baixa de provisão para devedores duvidosos.

### **1.3 – Não operacionais**

Inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa, tais como ganhos ou perdas na baixa de imobilizados, ganhos ou perdas na baixa de investimentos, etc.

## **2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS** (soma dos itens 2.1 a 2.4)

**2.1 – Matérias-primas consumidas** (incluídas no custo do produto vendido).

**2.2 – Custos das mercadorias e serviços vendidos** (não inclui gastos com pessoal próprio).

**2.3 – Materiais, energia, serviços de terceiros e outros** (inclui valores relativos às aquisições e pagamentos a terceiros).

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos, deverão ser considerados os impostos (ICMS e IPI) incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

**2.4 – Perda/recuperação de valores ativos**

Inclui valores relativos a valor de mercado de estoques e investimentos, etc. (se no período o valor líquido for positivo, deverá ser somado).

## **3 – VALOR ADICIONADO BRUTO** (diferença entre itens 1 e 2).

## **4 – RETENÇÕES**

**4.1 – Depreciação, amortização e exaustão**

Deverá incluir a despesa contabilizada no período.

## **5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE** (item 3 menos item 4).

## **6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA** (soma dos itens 6.1 e 6.2)

**6.1 – Resultado de equivalência patrimonial** (inclui os valores recebidos como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo).



O resultado de equivalência poderá representar receita ou despesa; se despesa, deverá ser informado entre parênteses.

**6.2** – Receitas financeiras (incluir todas as receitas financeiras, independentemente de sua origem).

**7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR** (soma dos itens 5 e 6)

**8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO** (soma dos itens 8.1 a 8.5)

**8.1** – Pessoal e encargos

Nesse item deverão ser incluídos os encargos como férias, 13º salário, FGTS, alimentação, transporte, etc., apropriados ao custo do produto ou resultado do período (não incluir encargos com o INSS – veja tratamento a ser dado no item seguinte).

**8.2** – Impostos, taxas e contribuições

Além das contribuições devidas ao INSS, Imposto de Renda e contribuição social, os demais impostos, taxas e contribuições deverão ser incluídos neste item. Os valores relativos ao ICMS e IPI deverão ser considerados como os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item 2 – Insumos adquiridos de terceiros.

**8.3** – Juros e aluguéis

Devem ser consideradas as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo-se as despesas com leasing) pagos ou creditados a terceiros.

**8.4** – Juros sobre o capital próprio e dividendos

Inclui os valores pagos ou creditados aos acionistas. Os juros sobre o capital próprio, contabilizados como reserva, deverão constar no item “lucros retidos”.

**8.5** – Lucros retidos/prejuízo do exercício

Devem ser incluídos os lucros do período destinados às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

Santos (2007, 26-27) afirma:

Do ponto de vista microeconômico, poder-se-ia dizer que o valor adicionado de uma empresa é o quanto de riqueza ela pode agregar aos insumos de sua produção que foram pagos a terceiros, inclusive os valores relativos às despesas de depreciação. Do ponto de vista da Ciência Contábil, poder-se-ia afirmar que a medição ou apuração da riqueza criada pode ser calculada através da diferença aritmética entre o valor das vendas e os insumos pagos a terceiros mais as depreciações.

Buscou-se com esse conceito mostrar que a DVA também se faz importante para o Curso de Ciências Econômicas.

Modelo CFC:

<b>CIA. ABC</b>		
<b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (20X1)</b>		
<b>1– RECEITAS</b>	<b>20x0</b>	<b>20x1 %</b>
1.1) Vendas de mercadoria, produtos e serviços		
1.2) Provisão p/ devedores duvidosos – reversão/ constituição		
1.3) Não operacionais		
<b>2– INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS</b>		
2.1) Materiais consumidos		
2.2) Outros custos de produtos e serviços vendidos		
2.3) Energia, serviços de terceiros e outras despesas		
2.4) Perda na realização de ativos		
<b>3 – RETENÇÕES</b>		
3.1) Depreciação, amortização e exaustão		
<b>4 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE</b>		
<b>5 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>		
5.1) Resultado de equivalência patrimonial e dividendos de investimentos avaliados ao custo		
5.2) Receitas financeiras		
5.3) Aluguéis e Royalties		
<b>6 – VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>7 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>		
7.1) Empregados		
Salários e encargos		
Comissões e sobreventas		
Honorários da diretoria		
Participação ods empregados no lucro		
Planos de aposentadoria e pensão		



7.2) Tributos
Federais
Estaduais
Municipais
Menos: incentivos fiscais
7.3) Financiadores
Juros
Aluguéis
7.4) Juros sobre capital próprio e dividendos
7.5) Lucros retidos/prejuízo do exercício

Fonte: PAIVA, 2009.



### SAIBA MAIS

Para saber mais sobre a DVA, leia *Iudícibus*, Martins e Gelbcke (2007), item 34.9 do Capítulo 34.



Também busque mais informações no *link*:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001010](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001010)> Acesso em: 7 jun. 2009

## RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade, apresentamos algumas demonstrações contábeis, como o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, a própria demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações de recursos, a demonstração do fluxo de caixa e a demonstração do valor adicionado.

Para melhor entendimento sobre demonstrações contábeis, tornou-se necessário apresentar as divisões do ativo e do passivo de acordo com a Lei n. 6.404/76. No modelo de plano de contas constante, temos esta divisão esclarecida. Gostaríamos que você, aluno(a), buscasse esta lei no *link* <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)> (acesso em: 7 jun. 2009).

Em relação ao balanço patrimonial (BP), percebemos a importância de explicar primeiramente a durabilidade do exercício social, que normalmente é de 12 meses, conforme preconiza o art. 175. No Brasil, geralmente a data de encerramento do exercício social coincide com o ano civil, até porque a legislação do Imposto de Renda torna obrigatória a apresentação das demonstrações contábeis para fins fiscais com seus encerramentos em 31 de dezembro de cada ano.

A classificação das contas do ativo e do passivo, de acordo com a Lei n. 6.404/76, estão gravadas nos art. 178 a 182. Elas são apresentadas no balanço patrimonial e têm por finalidade evidenciar, de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos consignados na escrituração contábil. Esta demonstração é estática, ou seja, evidencia a situação financeira e patrimonial naquele momento em que está sendo publicada, diferentemente das demais demonstrações, que são do período de duração do exercício social.

Vimos que, no ativo, são registrados todos os bens e direitos da empresa, compreendendo as aplicações de recursos. Seus componentes são classificados de acordo com o fim a que se destinam, que varia, dependendo do objetivo social da entidade (organização).



No ativo, as contas são dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez dos elementos nelas registrados, ou seja, devem ser classificadas inicialmente no BP a conta caixa, por representar os recursos em numerário que a companhia tem em seu poder, ou seja, é o bem mais líquido que está disponível na empresa.

Já a demonstração do resultado do exercício (DRE) apresenta o conjunto de acontecimentos ao longo de um exercício social, envolvendo as decisões administrativas e gerenciais tomadas por seus gestores, pois é nesta demonstração que fica evidenciado o lucro ou prejuízo que a empresa alcançou ao longo do período. No referencial de custos, apresenta-se uma demonstração elaborada para fins gerenciais.

Nesta demonstração, o lucro líquido do exercício é ajustado pelas exclusões das parcelas transferidas para a reserva legal (art. 193 da Lei n. 6.404/76), para a reserva de contingências (art. 195 da Lei n. 6.404/76) e de lucros a realizar (art. 196, da mesma lei) e pela adição do valor correspondente à eventual reversão das duas últimas reservas.

É nesta demonstração que se publica o valor do dividendo por ação. Esse valor é obtido através da divisão do montante do dividendo distribuído (ou a distribuir) pelo número de ações em que está dividido o capital social da organização.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) tem por objetivo mostrar as variações ocorridas em cada uma das contas integrantes do grupo patrimônio líquido. Terá que englobar, inevitavelmente, a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, que já comentamos na seção específica.

A demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) tem por objetivo explicar a variação do capital circulante líquido ocorrida de um período para outro. Ajuda-nos a compreender como e por que a posição financeira de uma organização mudou de um exercício social para outro. Serve para complementar o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, fornecendo as modificações na posição financeira da empresa pelo fluxo de recursos e deixando de ser legalmente obrigatória.

A demonstração do fluxo de caixa passou a ser obrigatória no Brasil através da Lei no. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Esta demonstração permite avaliar as alternativas de investimentos, as razões que provocam as mudanças da situação financeira da empresa, as formas de aplicação do lucro gerado pelas operações e até mesmo os motivos das eventuais variações do capital de giro.

Vários autores consagrados como Marion apresentam duas maneiras de elaborá-las: pelo método direto e indireto, que se diferenciam apenas na forma de apurar e comunicar as movimentações de caixa originadas pelas operações. Para as demais atividades de investimento e de financiamento não se diferem.

A demonstração do valor adicionado também foi introduzida como obrigatória pela Lei no. 11.638 de 28 de dezembro de 2007.

De Luca (1998, p. 28) a conceitua como “um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para a sua geração”.

Quanto a esta demonstração, você estudará a mesma com mais profundidade na disciplina de Contabilidade Superior no quarto período (4ª. Fase).



## REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Lei n. 6404 de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 6 jun. 2009.
- COELHO, Cláudio Ulysses F.; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de.; LINS, Luiz S. **Fundamentos de contabilidade: estrutura, classificação e análise – uma proposta interativa**. São Paulo: Thomson Learning, 2008.
- DE LUCA, Marcia M.M. **Demonstração do valor adicionado**. São Paulo: Atlas, 1998.
- FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento para o gerenciamento do negócio**. São Paulo: Atlas, 2007.
- HOSS, Osni et al. **Contabilidade: ensino e decisão**. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. **Contabilidade para não contadores: para as áreas de administração, economia, direito e engenharia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável as demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARION, José Carlos **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PAIVA, Kamille Simas Ebsen de. **Contabilidade superior**. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009 (no prelo).
- REIS, Arnaldo Carlos de Andrade. **Demonstrações contábeis: estrutura e análise**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- RIBEIRO, Osni Mouta. **Contabilidade fundamental**. São Paul: Saraiva, 2009.
- SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de caixa: a visão da tesouraria e da controladoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar a analisar a DVA**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.