

ESFEAG

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS E CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

MILENA PIMENTEL CARVALHO

ec-261

**FORTALEZA-CE
1997**

ESFEAG

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS E CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

290
CH-3
LPII POI A3

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

MILENA PIMENTEL CARVALHO

PROF. ORIENTADOR - PEDRO PAULO MONTEIRO VIEIRA

FORTALEZA-CE
1997

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos parciais à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade. A citação de qualquer trecho dessa monografia é permitida aos que porventura desejam utilizá-lo.

Milena Pimentel Carvalho

Monografia aprovada em

10, 7, 97.

Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira
(Orientador)

Prof. Convidado

Prof^ª Maria das Graças Arrais de Araújo

Agradecimentos

Aos meus pais e irmãos pelo incentivo.

E ao professor Pedro Paulo pela paciência.

BSFEZG

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	07
2. BALANÇO PATRIMONIAL	08
2.1 PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL	08
2.2 REQUISITOS DO BALANÇO PATRIMONIAL	09
2.3 GRUPOS DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL	10
3. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	22
3.1 RECEITA BRUTA DE VENDA E SERVIÇO	25
3.2 DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	25
3.3 LUCRO OPERACIONAL BRUTO	29
3.4 PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	30
3.5 LUCRO LÍQUIDO (RESULTADO DO PERÍODO)	32
4. DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)	33
4.1 CONTEÚDO DA DEMONSTRAÇÃO	33
4.2 INCLUSÃO DA DLPA NA DMPL	33
4.3 FORMA DE APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO	33
4.4 SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO	34
4.5 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	35
4.6 PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL	35

OSFEAD

4.7 CORREÇÃO MONETÁRIA	36
4.8 REVERSÃO E TRANSFERÊNCIA DE RESERVAS	36
4.9 LUCRO OU PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	36
4.10 PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO	36
4.11 TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS	37
4.12 DIVIDENDOS	37
4.13 SALDO DO FINAL DO PERÍODO	37
5. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)	38
6. DEMONSTRAÇÕES DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS	40
6.1 ORIGENS DE RECURSOS	42
6.2 APLICAÇÕES DE RECURSOS	43
6.3 ESTRUTURA DA DOAR	43
7. NOTAS EXPLICATIVAS	
7.1 UTILIDADE DAS NOTAS EXPLICATIVAS	45
7.2 CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS	45
8. ENTREVISTAS	51
9. CONCLUSÃO	54
10. BIBLIOGRAFIA	56

1 - INTRODUÇÃO

Através de pesquisas realizadas em empresas foram observados casos de dirigentes e contadores que não dão muita importância às demonstrações contábeis, tendo como consequência decisões tomadas de maneira inadequada ao surgimento do problema. E temos também a exposição de situação inversa, ou seja, de que a firma com base nas demonstrações contábeis para a tomada de decisões vêm apresentando uma administração segura e confiável.

A contabilidade, como ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registros de atos e fatos, vem evoluindo a cada dia, principalmente quando a demanda pela informação cresce face à necessidade de acelerar as decisões com um mínimo grau de risco. No sentido de que os usuários possam avaliar e comparar as demonstrações contábeis de forma consciente é essencial a presença da informação contábil precisa, clara e uniforme.

Portanto, este trabalho tem por objetivo evidenciar que as demonstrações contábeis com sua estrutura, conceitos e conteúdo fornecem aos seus usuários informações precisas e objetivas, porém nem sempre suficientes para a tomada de decisões pelos dirigentes da empresa.

2 - BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial é uma das demonstrações contábeis que visa a evidenciar, de forma sintética, a situação patrimonial da empresa e dos atos e fatos consignados na escrituração contábil.

As empresas são obrigadas a levantar balanços pelo menos uma vez por ano, devendo este período coincidir com o ano civil.

Para fins de administração no aspecto financeiro e econômico, uma empresa pode decidir por levantar balanços em períodos menores de tempo, possibilitando a empresa e as pessoas interessadas em suas atividades, a oportunidade de conhecer em menor intervalo de tempo, o patrimônio, suas variações, as decisões que foram tomadas anteriormente e fixar novas políticas para o futuro. Para a elaboração de um Balanço Patrimonial que expresse de forma adequada à situação financeira da empresa, é preciso que ele tenha sido elaborado, com os elementos extraídos de uma contabilização criteriosa calcada em plano de contas bem elaborado.

2.1 PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para elaborar um Balanço Patrimonial deve-se seguir algumas etapas necessárias, etapas estas que fazem parte dos procedimentos contábeis, são elas: Levantamento do Balancete de verificação do razão do último mês; Ajustes das contas; Encerramento das contas de Despesa e Receita; e Elaboração da Demonstração.

2.2 REQUISITOS DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para a elaboração do Balanço Patrimonial alguns requisitos serão necessários para se atender tanto a forma estética, quanto para facilitar ao bom entendimento do usuário da demonstração:

1o. Cabeçalho

O cabeçalho constará de:

- a) Denominação da empresa
- b) O título da demonstração, neste caso o nome Balanço Patrimonial
- c) Data do encerramento do Balanço

2o. Corpo

Constará de duas colunas:

- a) Coluna da esquerda - Ativo
- b) Coluna da direita - Passivo

3o. Colunas Comparativas

É importante, porque possibilita uma melhor compreensão por parte do usuário da demonstração, quanto a evolução de cada conta, as mutações ocorridas no patrimônio, propiciando ainda a comparação de dois exercícios, exercício atual com o exercício anterior.

É uma exigência legal, pois a Lei 6.404/76 no seu artigo 176, determina que “as Demonstrações Contábeis de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior”.

2.3 GRUPOS DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL

Quanto à classificação das contas no Balanço Patrimonial, a lei 6.404/76 trata do assunto da seguinte forma:

No seu artigo 178 determina que “no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e análise da situação financeira da companhia”.

1o.) No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez dos elemento nele registrados, nos seguintes grupos:

- a) Ativo Circulante;
- b) Ativo Realizável a Longo Prazo;
- c) Ativo Permanente, que está dividido em:
 - Investimentos
 - Imobilizado
 - Diferido

2o.) No Passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) Passivo Circulante;
- b) Passivo Exigível a Longo Prazo;
- c) Resultado de Exercícios Futuros;
- d) Patrimônio Líquido, que está dividido em:
 - Capital Social
 - Reservas de Capital
 - Reservas de Reavaliação
 - Reservas de Lucros
 - Lucros ou Prejuízos Acumulados

2.3.1 Ativo Circulante

Este grupo de contas é dividido, segundo a Lei 6.404/76, em:

- Disponibilidades
- Direitos Realizáveis no Curso do Exercício Social Subseqüente; e
- Aplicações de Recursos em Despesas do Exercício Seguinte.

O Circulante compõe-se de:

a) Disponível

São os recursos financeiros que se encontram a disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários, à vista e os títulos de liquidez imediata.

b) Créditos

São os títulos de créditos, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade.

d) Despesas Antecipadas

São as aplicações em gasto que tenham realização no curso do período subseqüente a data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e bens

São os não relacionados às atividades-fins da entidade.

2.3.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

São classificável no Realizável a longo prazo contas da mesma natureza das do Ativo Circulante, que, todavia, tenham sua realização certa ou provável após o término do exercício seguinte, o que, normalmente, significa realização num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço.

As despesas apropriáveis após o exercício seguinte também são classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo.

Os direitos não derivados de vendas, e adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da empresa, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da empresa, serão classificadas no ativo Realizável a Longo Prazo.

- Deduções do Circulante

É de grande importância observar que, de todos os valores a receber, a qualquer título será deduzida uma parcela correspondente a provisão para devedores duvidosos, destinado a fazer face a eventuais prejuízos com o não recebimento de certos valores.

“Parte das duplicatas à Receber, negociadas com as instituições financeiras com o objetivo da realização financeira antecipada daqueles títulos, deve ser subtraídas de contas a receber com o título Duplicatas descontadas” (Marion, 1990).

“O item estoque deverá ser ajustado se o valor de mercado deste item for menor que o valor do custo de aquisição ou produção, deverá ser deduzida a provisão para ajustá-lo ao valor de mercado” (Conservadorismo).

2.3.3 Ativo Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento, e cuja perspectiva de permanência na entidade, ultrapasse um exercício. é constituído pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

São as participações (que não se destinam a venda) em outras sociedades; aplicações em incentivos fiscais, após o certificado de investimentos, quando houver intenção de manter esses valores como investimentos; aquisição de imóveis, desde que não sejam para revenda ou destinados à manutenção das atividades da empresa.

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis (terrenos, máquinas) e intangíveis (patentes, direitos autorais), que tenham por objetivos à manutenção da atividade operacional da empresa.

“O imobilizado constitui, o meio através do qual a entidade alcança seus objetivos, não podendo, serem alienados, sob pena de prejudicar os fins sociais. Dai serem valores de conversibilidade remota e economicamente imobilizados” (Franco, 1989).

c) Diferido

São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

- Deduções do Permanente

Investimentos

“Neste item encontram-se como subtrações as provisões para perdas, com o objetivo de cobrir as perdas prováveis na realização financeira, quando comprovadas como permanentes” (Marion, 1990).

Imobilizado

Os bens tangíveis, com o passar do tempo, sofrem deterioração física ou tecnológica. Dessa forma, perdem a sua eficiência funcional. Tal perda é acumulada, de forma aproximada, na conta Depreciação Acumulada.

Quando se tratar de Bens Intangíveis (Marcas, Patentes, Direitos autorais, Benfeitorias em imóveis de terceiros ...), a diminuição do valor denomina-se Amortização Acumulada.

Quando se tratar de recursos naturais (jazidas, reflorestamento, poço de petróleo ...), a diminuição é denominada Exaustão Acumulada.

- Diferido

“A diminuição deste item, em virtude de sua distribuição proporcional aos exercícios sociais (no mínimo cinco e no máximo dez anos), é denominada Amortização Acumulada” (Marion, 1990).

2.3.4 Passivo Circulante

Este grupo de contas representam todas as obrigações com terceiros, de exigibilidade imediata ou quase imediata resultante de operações de funcionamento da empresa, vencíveis em prazos geralmente inferiores ao do ciclo operacional da empresa.

2.3.5 Passivo Exigível a Longo Prazo

Neste grupo são escrituradas as obrigações da empresa vencíveis após o exercício seguinte, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente. No caso de o ciclo operacional da empresa ter duração maior que a do exercício social, a concepção terá por base o prazo desse ciclo.

2.3.6 Resultado de Exercícios Futuros

Este grupo consta no balanço entre o passivo exigível a longo prazo e o patrimônio líquido; o seu objetivo é abrigar receitas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros, sendo que já devem estar deduzidas dos custos e despesas correspondentes. Somente deve englobar tais receitas menos despesas, ou seja, resultados futuros recebidos ou faturados antecipadamente, mas para os quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa.

Diante da dificuldade de classificação de itens que realmente pertençam a esse grupo, citaremos algumas operações não classificáveis nesse grupo.

O que não inclui nesse Grupo:

1. Adiantamento recebido de clientes por conta de fornecimento de bens, serviços ou de obras por empreitada.

Esses itens não deverão ser classificados como resultado de exercício futuros, porque existe a obrigação da empresa de produzir, entregar ou prestar serviços em contrapartida.



2. Juros Ativos ou Passivos a serem ganhos ou incorridos

Esses itens não deverão compor este grupo pois tais valores aparecem como fruto de uma avaliação a maior do Ativo ou Passivo a que se referem, e tais valores devem ser classificadas como contas redutoras desse Ativo ou Passivo.

2.3.7 Patrimônio Líquido

“No Balanço Patrimonial, a diferença entre o valor do Ativo e do Passivo e Resultados de Exercícios Futuros representa o Patrimônio Líquido que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios” (Iudícibus, et alii, 1994).

Este grupo é composto pelo capital nominal (capital registrado), as reservas gerais e específicas, os lucros acumulados ou não distribuídos e o ágio cobrado na colocação de ações.

“O capital nominal é o que figura no contrato social ou no estatuto da sociedade, e não pode ser alterado, sem a alteração do instrumento constitutivo. Daí figurarem as reservas e os lucros acumulados como reforço desse capital” (Franco, 1989).

“As reservas pode ser constituídas com várias finalidades, e enquanto não receberem aplicação, na finalidade para a qual foram criadas, permaneceram, como reforço de capital. Enquanto existirem reservas para as mais diversas finalidades, não há necessidade de se tocar no capital nominal” (Franco, 1989).

2.3.7.1 Capital Social

É constituído por investimento feitos na empresa ou companhia, pelos sócios ou acionistas, que abrange não só as parcelas entregues pelos sócios ou acionistas, como também os valores obtidos pela sociedade e que, por decisão dos proprietários, se incorporam ao capital social, representando uma espécie de renúncia a sua distribuição na forma de dinheiro ou outros bens.

2.3.7.2 Reservas de Capital

Representam valores recebidos que não transitaram pelo seu resultado como receitas.

A Lei 6.404/76, no seu art. 182, parágrafo 1º determina que “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 a 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) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimentos.”

2.3.7.3 Reserva de Reavaliação

Representam acréscimo de valor atribuído a elementos do ativo acima dos índices de correção monetária.

As reservas de reavaliação devem estar segregadas em:

- Reavaliação de Ativos próprios é composto pelas reavaliações feitas pela empresa de seus próprios bens, pela parcela da nova avaliação ao preço de mercado que exceder o valor líquido contábil anterior dos bens.

- Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas, Avaliadas ao Método da Equivalência Patrimonial, nesta conta devem ser registradas as contrapartidas relativas aos débitos feitos na conta de Investimentos em Coligadas e Controladas avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial, quando tais débitos forem oriundos de Reavaliações feitas pelas Coligadas e Controladas, a baixa posterior dessa conta de Reserva de Reavaliação deverá ser feita à medida da realização dos ativos

correspondentes na Coligada ou Controlado pela baixa dos ativos ou sua depreciação e amortização.

2.3.7.4 Reserva de Lucros

Representam lucros obtidos pela empresa retidos com finalidade específica.

A Lei 6.404/76, art. 4º determina que “Serão classificadas como Reservas de Lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia”.

Tendo em vista o conceito e as definições da Lei 6.404/76, podemos ter as seguintes Reservas de Lucros:

- 6.4.1 Reserva Legal;
- 6.4.2 Reservas Estatutária;
- 6.4.3 Reservas para Contingências;
- 6.4.4 Reserva de Lucros a Realizar;
- 6.4.5 Reserva de Lucros para Expansão;
- 6.4.6 Reserva especial para Dividendo Obrigatório não distribuído;
- 6.4.7 Reserva Legal

A Lei 6.404/76 no art. 193 estabelece que, “do lucro líquido do Exercício, 5% (cinco por cento), serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de vinte por cento o Capital Social”.

De acordo com a Lei 6.404/76, esse tipo de reserva tem por finalidade garantir integridade do capital social, e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

2.3.7.5 Reserva Estatutária

“São as reservas estabelecidas pelo estatuto da empresa, destinadas a fins específicos, tais como reservas para renovação de equipamento, reserva para pesquisa de novos produtos etc.” (Marion, 1991).

A Lei 6.404/76, no seu art. 194, estabelece que “O estatuto poderá constituir reservas desde que, para cada uma:

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

2.3.7.6 Reservas para Contingências

“Objetivo da constituição dessa reserva é segregar uma parcela de lucros, inclusive com a finalidade de não distribuí-la como dividendo, correspondente a prováveis perdas extraordinária futuras, que acarretarão diminuição dos lucros (ou até o surgimento de prejuízos) em exercícios futuros” (Iudícibus, et alii, 1994).

Essas reservas serão utilizadas para cobrir prejuízos causados por geadas ou secas, cheias ou inundações, paralisações grandes ou extraordinárias, que afetem de forma significativa as operações da empresa.

2.3.7.7 Reservas de Lucros a Realizar

“Esta reserva é constituída como uma destinação dos lucros do exercício, sendo, todavia, optativa ou não sua constituição, cabendo a administração da empresa transferir para a conta reserva de lucros a realizar a parte desses lucros não distribuídos no exercício e contabilizados nas

contas de Reserva Legal, Reservas Estatutária, Reserva para Contingências e Retenção de lucros” (Iudícibus, et alii, 1994).

A criação dessa reserva de lucros a realizar é uma opção da empresa, pois tendo ela recursos suficientes para pagar os dividendos, principalmente tendo saldo credor de correção monetária, poderá pagar sem constituir a reserva.

2.3.7.8 Reserva de Lucros para Expansão (Retenção de Lucros)

Esta reserva é constituída com a finalidade de atender aos projetos de investimento, todavia, não poderá ser constituída em detrimento do pagamento do dividendo obrigatório.

“Essa retenção deverá estar justificada com o orçamento de capital da companhia, ser proposta pela administração e aprovada pela assembléia geral” (Iudícibus, et alii, 1994).

2.3.7.9 Reserva Especial para Dividendo obrigatório não Distribuído

Essa reserva é constituída quando a empresa tem dividendos obrigatórios a distribuir, mas não está em condições financeiras de efetuar o pagamento desses dividendos. Tais dividendos serão pagos aos acionistas, assim que a situação financeira permitir, mais desde que não tenha sido absorvido por prejuízos dos exercícios seguintes.

2.3.7.10 Lucros ou prejuízos Acumulados

Essa conta representa o saldo remanescente dos lucros (ou prejuízos) líquidos das apropriações para reservas de lucros e dos dividendos distribuídos, saldo esse que faz parte do patrimônio líquido na data do balanço.

Essa conta representa a integralização entre o balanço e a demonstração do resultado do exercício.

De acordo com a instrução da CVM N° 59, de 22/12/86, estabelece que “a parcela de lucro remanescente após as destinações para as reservas de lucros e o pagamento do dividendo obrigatório, também deverá ser destinada”.

Neste caso, as destinações cabíveis seriam a título de retenção de lucros, devidamente justificada por orçamento de Capital, para pagamento de dividendos complementares ao mínimo obrigatório.

3 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

“A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da Empresa em determinado período (12 meses). É apresentado de forma redutível (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo acumulado)” (Marion, 1991).

Antes de se elaborar a DRE, deve-se levar em consideração, dois princípios de Contabilidade mencionados na Lei 6.404/76 no seu artigo 187, parágrafo 1º.

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as Receitas e os Rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda;
- b) os Custos, Despesas, Encargos e Perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A Lei 6.404/76 em seu contexto refere-se basicamente a dois princípios de Contabilidade, são eles:

- 1) Princípio da Realização da Receita;
- 2) Princípio do Confronto das Despesas.

“Pelo princípio da realização, as receitas são reconhecidas no exercício em que são realizadas, ou seja, quando do fornecimento de bens ou serviços em troca de dinheiro ou de outro tipo de Ativo, tais como Títulos a Receber. Assim sendo, esse princípio norteia a contabilização das

vendas de bens e de serviços e o conseqüente registro das Contas a Receber” (Iudicibus et alii, 1993).

Estes dois princípios formam o que se chama de regime de competência, onde as Receitas, Custos e Despesas são contabilizadas como tais no período da ocorrência do seu fato gerador e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro.

“O objetivo da Demonstração do Resultado do Exercício é fornecer aos usuários das demonstrações financeiras da Empresa, como já indicado, os dados básicos e essenciais da formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício” (Iudicibus et alii, 1993).

A Demonstração do Resultado do Exercício reflete em termos financeiros, as transações e outros eventos e circunstâncias com terceiros que ocorrem na empresa durante o exercício.

“Excluem-se desta demonstração as Subscrições no Capital, as Reavaliações no Ativo Permanente, distribuição de dividendos e outras transações similares, registradas diretamente no Patrimônio Líquido” (RBC, 1988).

A demonstração é composta de cinco elementos básicos, a seguir os quais afetam os elementos do Balanço Patrimonial, são eles:

- 1) Receitas: acréscimos nos ativos no decorrer do exercício, provenientes de vendas de mercadorias ou serviços, ou outras que constituam as principais atividades decorrentes de uma empresa.
- 2) Despesas: dispêndios ou outros decréscimos de Ativos ou acréscimos de exigibilidade no decorrer do exercício, relacionados com a venda ou produção de mercadorias ou serviços.
- 3) Ganhos: Acréscimos nos Ativos líquidos no decorrer do exercício, provenientes de transações eventuais de uma empresa (excluem-se receitas, Subscrições de Capital e Reavaliações do Ativo Permanente).

- 4) Perdas: decréscimos nos Ativos líquidos no decorrer do exercício, provenientes de transações eventuais de uma Empresa (excluem-se despesas e distribuições de lucros)
- 5) Lucro Líquido: é a variação líquida no decorrer do exercício nos quatros elementos acima, bem como no Patrimônio líquido, pertencente aos donos da Empresa e provenientes de transações e outros eventos e circunstâncias com terceiros.

A demonstração deverá ser apresentada na forma dedutiva, detalhando os seguintes componentes principais:

- Receita Bruta de Vendas e Serviços e as suas deduções;
- Custos das Mercadorias Vendidas e Lucro Bruto;
- Despesas com Vendas, Gerais e Administrativa, Honorários dos Administradores, Despesas Financeiras e Lucro Operacional;
- Receitas e Despesas Não-Operacionais, o Resultado da Correção Monetária e o Resultado do Exercício antes da Provisão para Contribuição Social;
- Provisão para Imposto de Renda e as Participações estatutárias dos administradores e financeiros;
- O Lucro Líquido do Exercício e o Lucro por ação do Capital Social.

A Demonstração do Resultado do Exercício, pela Lei 6.404/76, contém os seguintes elementos fundamentais:

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS

- (-) Deduções da Receita Bruta
- (=) Receita Líquida de Vendas e Serviços
- (-) Custos das Mercadorias (Produtos ou Serviços) vendidos
- (=) Lucro (Operacional) Bruto
- (-) Despesas Operacionais
 - Com vendas

Financeiras

Gerais e Administrativas

(+/-) Outras Receitas/Despesas Operacionais

(+/-) Resultado de Variação Monetária

(=) Resultado Operacional

(+/-) Receitas e Despesas Não-Operacionais

(+/-) Resultado da Correção Monetária

(=) Resultado antes da Contribuição Social

(-) Contribuição Social

(=) Lucro antes do Imposto de Renda

(-) Imposto de Renda

(=) Resultado antes da Participação

(-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores, partes beneficiárias e contribuições para instituições ou fundo de assistência ou previdência a empregados.

(=) Resultado Líquido do Exercício

(=) Resultado por Ação (o montante por ação do Capital Social).

3.1 RECEITA BRUTA DE VENDAS OU SERVIÇOS

“Compreende as vendas de produtos e serviços da Empresa, pelo valor constante da nota fiscal. Nela estão inclusos os impostos sobre vendas (os quais pertencem ao governo) e dela não foram subtraídas as devoluções (vendas canceladas) e os abatimentos (descontos) ocorridos no período” (Iudicibus et alii, 1990).

3.2 DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

Em operações de compra e venda de mercadorias ou serviços, sempre existem gastos decorrentes da transação comercial. Algumas deduções são obrigatórias pelo fisco, como os

impostos incidentes sobre vendas, e outras decorrem de eventualidades durante a operação. Os impostos que incidem sobre as vendas são:

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (Estadual) e Energia (Estadual);

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (Federal);

ISS - Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (Municipal);

IVVC - Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustível Líquido e Gasosos, exceto óleo diesel (Municipal);

PIS - Programa de Integração Social - Taxa sobre o faturamento (Governo Federal);

CONFINS - Contribuição para o Finsocial (Taxa do Governo Federal).

“Na verdade, os impostos sobre vendas não pertencem à Empresa, mas ao governo. Ela é mera intermediária que arrecada impostos junto ao consumidor e recolhe ao governo, por isso, não devem ser considerados como receita real da empresa” (Iudicibus et alii, 1990).

Segundo a instrução Normativa do SRF N.º 051, de 03.11.70, acrescentou-se “na Receita Bruta não se incluem os impostos, não cumulativos, cobrado do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador de serviço seja mero depositário”.

Devoluções (vendas canceladas) são mercadorias devolvidas por estarem em desacordo com o pedido (preço, qualidade, quantidade, etc.).

A empresa na tentativa de evitar tais devoluções, seja ela, parcial ou total, propõe ao comprador prejudicado um abatimento no preço (desconto) para compensar o prejuízo do comprador. As vendas calculadas serão deduzidas da Receita Bruta com a denominação Devoluções. Já os descontos sobre as vendas com a denominação Abatimento ou Descontos.

Receita Líquida

A Receita Líquida das vendas e Serviços constitui a Receita Bruta das Vendas e Serviços, menos as devoluções ocorridas durante as operações.

Receita Bruta de Vendas e Serviços

- (-) Impostos incidentes sobre as Operações;
- (-) Devoluções;
- (-) Abatimentos;
- (=) Receita Líquida de Vendas e Serviços.

“Portanto, deduções são ajustes (e não despesas) realizadas sobre a Receita Bruta para se apurar a Receita Líquida. O que interessa para a empresa é efetivamente a Receita Líquida que é o que sobra em termos de Receita” (Iudicibus et alii, 1990).

Custo das Vendas

A expressão “Custo das Vendas” é bastante genérica, devendo por essa razão, ser especificada por setor na economia:

- Para Empresas comerciais o custo das Vendas é denominado Custo das Mercadorias Vendidas (CMV);

- Para Empresas prestadoras de serviços o custo das vendas é denominado Custo dos Serviços Prestados (CSP).

Custo das Mercadorias Vendidas representam o valor atribuído às mercadorias ou produtos negociados pela Empresa com seus clientes. Para conhecer o valor do CVM de um determinado período, é preciso que se tenha o correto controle das entradas e saídas dos estoques de produtos ou mercadorias através de inventários, e eficientes critérios de avaliação de estoques.

A apuração dos custos em uma Empresa industrial é mais complexa, do que em uma Empresa comercial, porque em uma indústria o Custo dos Produtos Vendidos está diretamente relacionado com os estoques por vendas realizadas no período.

Apuração do Custo (Indústria)

$$CPV = EI + C - EF$$

CPV = Custo dos Produtos Vendidos

EI = Estoque Inicial

C = Compras

EF = Estoque Final

“Em Empresas Comerciais, a fórmula é simples, pois as entradas são representadas somente pelas compras de mercadorias destinadas à revenda” (Iudicibus et alii, 1993).

A produção do período é apresentada basicamente por dois tipos de Custos quais sejam:

1. Custos Diretos (matéria-prima, mão-de-obra direta, embalagens etc.)
2. Custos Indiretos

3.3 LUCRO OPERACIONAL BRUTO

É a diferença entre a venda de mercadorias e o Custo dessa mercadoria vendida, sem considerar Despesas Administrativas, de Vendas e Financeiras.

“O Lucro Bruto, após cobrir o Custo da fabricação do produto (ou o Custo da mercadoria adquirida para revenda), ou Custo dos Serviços Prestados, é destinado a remuneração das Despesas de Vendas, Administrativas e Financeiras, bem como à remuneração do governo (Imposto de Renda) e dos proprietários da Empresa (Lucro Líquido)” (Iudicibus et alii, 1990).

3.3.1 Despesas Operacionais

1. As Despesas Operacionais - são as necessárias para vender os produtos, administrar a Empresa, financiar as operações, e contribuem para a manutenção da atividade operacional da Empresa.
2. Despesas com Vendas - ocorrem durante a comercialização do produto dentro do mercado. São despesas com comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, Marketing, estimativas de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos). Enfim, qualquer despesa referente ao comércio e distribuição do produto, mercadoria ou serviço da Empresa.
3. Despesas Administrativas - são enquadradas nos gastos que visam a direção ou a gestão da Empresa. São os honorários administrativos, salários e encargos do pessoal do escritório, materiais de escritório, aluguéis de escritório, depreciação de móveis e utensílios etc.
4. Despesas Financeiras - são as remunerações aos capitais de Terceiros, tais como : Juros pagos ou incorridos, Comissões Bancárias, Correção Monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

As Despesas Financeiras devem ser compensadas com as Receitas Financeiras, isto é, estas receitas são deduzidas daquelas despesas.

Como se verifica, nas Despesas Financeiras (ou Receitas) só se incluem os juros, mas não as atualizações monetárias ou variações Cambiais de Empréstimos, as quais são registradas separadamente nas variações monetárias.

“Todavia, quando se tratar de atualização prefixada, será considerada como Despesa (ou Receita) Financeira e não como variação monetária” (Iudicibus et alii, 1993).

3.3.2 Despesas/Receitas não Operacionais e Resultado da Correção Monetária.

As receitas e Despesas não operacionais, bem como os saldos de Correção Monetária do período, são de grande importância na apuração de resultado do exercício.

As Receitas e Despesas não Operacionais são ganhos ou perdas decorrentes de operações não relacionadas com a operacionalidade da Empresa. Podemos citar como exemplo de Receita/Despesa não-operacional a venda de um veículo (Imobilizado) da empresa, com lucro ou prejuízo. A negociação de um item do Ativo Imobilizado não é característica de operacionalidade dentro de uma entidade.

Os saldos de Resultado de Correção Monetária são considerados pela Legislação Societária como Receitas ou Despesas Operacionais. Constituem os saldos credores (ganhos com a inflação) ou devedores (perdas com a inflação) decorrentes da atualização dos itens patrimoniais (determinados pela Correção Monetária do Balanço).

3.4 PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

“Tanto o Imposto de renda como a Contribuição Social são despesas e, portanto, devem ser contabilizados com respeito ao regime de competência” (Marion, 1991).

Segundo, Marion, provisão para Imposto de Renda e Provisão para Contribuição Social, são usadas incorretamente, uma vez que provisões, são contas retificadoras do Ativo, ou são contas representativas de obrigações para com terceiros. A dívida gerada pelo reconhecimento da despesa com o Imposto de Renda é que se poderia denominar provisão para o Imposto de renda. O mesmo vale para a Contribuição Social.

A alíquota atual do Imposto de Renda é de 25% (vinte e cinco por cento) do Lucro Real apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja Comercial ou Civil o seu objeto.

Para efeito de pagamento mensal, a pessoa jurídica deverá considerar como base de cálculo da Contribuição social sobre o Lucro o valor correspondente a 10% (dez por cento) do somatório:

- a) da Receita Bruta Mensal, excluídas as vendas canceladas, s devoluções de vendas e os descontos incondicionais;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizada nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável.

3.4.1 Não integram a base de cálculo da Contribuição Social:

- a) Variações Monetárias Ativas;
- b) As recuperações de Créditos, que não representam ingressos de novas receitas;
- c) A Reversão do saldo de Provisões anteriormente constituídas;
- d) Os Lucros e Dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da Equivalência Patrimonial;
- e) O saldo Credor da Correção Monetária das demonstrações Financeiras;
- f) O Imposto não cumulativo cobrado descaradamente do Comprador ou Contratante do qual o vendedor dos bens é mero depositário.

3.5 LUCRO LÍQUIDO (RESULTADO DO PERÍODO)

O Lucro Líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações estatutárias de empregado, administradores e partes beneficiárias.

Podemos, concluir que, a demonstração do Resultado do Exercício constitui uma demonstração Contábil sucinta das operações realizadas na empresa, em determinado período, que tem como principal objetivo a apuração do resultado líquido das entidades(Lucro/Prejuízo).

4 - DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)

4.1 CONTEÚDO DA DEMONSTRAÇÃO

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deve discriminar:

- a) o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- b) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- c) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

4.2 INCLUSÃO DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS NA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Segundo, parágrafo 2º do artigo 186 da Lei 6.404/76 que autoriza a inclusão da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, quando esta for elaborada e publicada pela companhia, dispensando, assim, as empresas que elaborarem e publicarem essa demonstração de apresentar em separado a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, uma vez que esta estará, obrigatoriamente, incluída naquela.

4.3 FORMA DE APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO

A seguir, modelo de Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (com valores meramente ilustrativos) cujos componentes têm sua origem comentada nos subitens seguintes.

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31.12.X1 E 31.12.X2 EM RS

	19X2	19X1
SALDO ANTERIOR DE LUCROS ACUMULADOS	580.182,00	80.054,00
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES		
Efeitos da mudança de critérios contábeis	(29.010,00)	-
Retificação de erros de exercícios anteriores	(23.206,00)	(7.203,00)
PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL	(100.000,00)	(10.000,00)
CORREÇÃO MONETÁRIA	139.830,00	93.152,00
REVERSÕES DE RESERVAS		
Para Contingências	26.495,00	2.349,00
De Lucros a Realizar	10.902,00	872,00
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	100.000,00	40.000,00
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO		
Transferências para Reservas		
Reserva Legal	(5.000,00)	(2.000,00)
Reserva Estatutária	(10.000,00)	(4.000,00)
Reserva de Lucros a Realizar	(8.000,00)	(3.200,00)
Dividendos a Distribuir (R\$ 0,05 e R\$ 0,02 por ação do Capital Social, em 31.12.X2 e 31.12.X1, respectivamente)	(25.000,00)	(10.000,00)
LUCROS ACUMULADOS	657.193,00	180.024,00

4.4 SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO

A demonstração é iniciada pela indicação do saldo da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados no final do exercício anterior.

4.5 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Como ajustes de exercícios anteriores devem ser considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de crédito contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

4.5.1 Mudança de critério contábil

Deverão ser ajustados diretamente ao saldo de Lucros ou Prejuízos Acumulados, para que não afetem o resultado do exercício em curso, os efeitos da mudança de critério contábil, que possam influir na apuração do lucro, como por exemplo, os efeitos decorrentes de:

- a) alteração no critério de avaliação de estoques; a empresa, que avalia seus estoques pelo método PEPS, passa a fazê-lo pelo custo médio;
- b) alteração no critério de avaliação de investimentos; a empresa avaliava pelo método de custo um investimento que, por ter-se tornado relevante, passou a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

4.5.2 Retificação de erros de exercícios anteriores

A retificação de erro imputável a determinado exercício anterior é outra hipótese de registro diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, com o mesmo objetivo de que tal valor não afete, indevidamente, o resultado do exercício em curso.

4.6 PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL

A parcela de lucros incorporada ao capital corresponde ao montante do saldo da conta de Lucros Acumulados que foi utilizado, durante o período, para aumento de capital.



4.7 CORREÇÃO MONETÁRIA

Nos termos da legislação vigente até 31.12.95, a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, como integrante do Patrimônio Líquido, deve ser objeto de correção monetária por ocasião da elaboração do Balanço Patrimonial.

4.8 REVERSÃO E TRANSFERÊNCIA DE RESERVAS

As reservas, destinadas a fins específicos e deduzidas do lucro, podem a este se reintegrar em exercícios posteriores.

No tocante à reserva de reavaliação e às reservas de capital (estas utilizadas para absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucro) trata-se de transferência e não de reversão.

Tais reversões e transferências devem ser discriminadas na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, conforme constam, na demonstração acima, as reversões das reservas para Contingências e de Lucros a Realizar.

4.9 LUCRO (OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

O valor do lucro (ou prejuízo) líquido do exercício, transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, é apurado ao final da Demonstração do Resultado do Exercício, já deduzidas, portanto, a Provisão para Imposto de Renda e as participações.

4.10 PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO

Juntamente com as demonstrações contábeis do exercício, os órgãos da administração da sociedade anônima apresentam à Assembléia Geral Ordinária proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

Acrescente-se que as demonstrações contábeis registram a destinação dos lucros, segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela Assembleia Geral.

4.11 TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS

De conformidade com a proposta da administração, obedecidos os estatutos da companhia e observadas, ainda, as disposições dos arts. 193 a 199 da Lei das S/A, são destinadas (e, como vimos, contabilizadas no pressuposto de sua aprovação pela Assembleia Geral) parcelas do lucro para a formação de reservas.

Para as sociedades anônimas, é obrigatória a constituição da Reserva Legal, que tem por finalidade assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

4.12 DIVIDENDOS

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deve indicar o montante do dividendo por ação do capital social, observando-se que os dividendos também são contabilizados na data do balanço.

4.13 SALDO DO FINAL DO PERÍODO

O saldo no final do período, cujo valor encerra a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, indica o montante dos Lucros ou Prejuízos Acumulados que constará do Balanço Patrimonial (no Patrimônio Líquido) encerrado na mesma data.

5 - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a denominação contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o Patrimônio da entidade.

“Esta demonstração evidencia a movimentação de todas as contas do Patrimônio Líquido ocorrida durante o exercício. Assim, todo acréscimo e diminuição do Patrimônio Líquido são evidenciados através desta demonstração, bem como da formação e utilização das reservas (inclusive aquelas não originadas por lucros)” (Iudicibus et alii, 1990).

De acordo com a instrução da CVM N.º 59 de 22.12.86 e Normas Brasileiras de Contabilidade, a demonstração deve discriminar:

- Saldos no início do período;
- os Ajustes de Exercícios Anteriores;
- as Reversões e Transferências de Reservas e Lucros;
- os Aumentos de Capital discriminados sua Natureza;
- a Redução de Capital;
- as Destinações do Lucro Líquido do Período;
- as Reavaliações de Ativos e sua Realização Líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- o Resultado Líquido do Período;
- as Compensações de Prejuízos;
- os Lucros Distribuídos;

- os Saldos no final do período.

Quando a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido trazer dentro de sua estrutura as diversas mutações ocorridas no Lucro(ou Prejuízo) Líquido do Exercício que deveriam ser demonstradas na DLPA, a empresa pode optar pela publicação apenas da DMPL.

6 - DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

“A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (mais conhecida como DOAR), como seu próprio nome indica, tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada principalmente as informações relativas as operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da Empresa” (Iudicibus et alii, 1990).

Os financiamentos representam as Origens de recursos, e os investimentos representam as Aplicações de Recursos.

A DOAR está intimamente relacionada com as variações no CCL (Capital Circulante Líquido). Como sabemos, o Capital Circulante Líquido é representado pelo ativo Circulante (Disponível, Contas a Receber, Estoques e Despesas pagas antecipadamente) menos o Passivo Circulante (Fornecedores, Contas a Pagar e outras Exigibilidades do Exercício Seguinte).

“Esta demonstração objetiva evidenciar a origem dos recursos que ingressaram no Capital Circulante, bem como a aplicação de recursos em dividendos ou em elementos patrimoniais que não constituam Capital Circulante. A diferença entre as origens e as aplicações desses recursos importará, portanto, em aumento ou diminuição do Capital Circulante” (Franco, 1990).

As principais origens de Recursos são geralmente, as seguintes:

1. o Lucro Líquido do Exercício, acrescido das Depreciações, Amortizações ou Exaustões, porque estas foram deduzidas quando da apuração do Lucro Líquido, porém, não corresponderam à saída de recursos financeiros.

2. o aumento do Capital Social, mediante integralização em dinheiro, bem como ágio cobrado na subscrição das ações e levado a Reserva de Capital.
3. os Financiamentos obtidos a longo prazo, para formação de Ativo Circulante, bem como variações nos resultados de exercícios futuros (aumento de Receitas Diferidas).
4. a Redução de Ativos não-Circulantes, tais como:
 - Liquidação de Ativo Realizável a Longo Prazo;
 - Redução de Ativo Permanente (Alienação de Investimentos, Ativo Imobilizado e Amortização de Ativo Diferido).

As principais Aplicações de Recursos que contribuem para a redução do Capital Circulante são as seguintes:

1. a Distribuição de Lucros em dividendos ou outras formas de participação nos resultados;
2. o Aumento do Realizável a Longo Prazo;
3. o Aumento do Ativo Permanente (aquisição de bens do Imobilizado e Investimentos, assim como aumento do Ativo Diferido).

“Como se verifica pela natureza das informações que contém, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é de muita utilidade, pois fornece dados importantes que não constam das demais demonstrações financeiras, está relacionada tanto com o Balanço como com a Demonstração do Resultado do Exercício, sendo complementar a ambas, fornecendo as modificações na posição financeira da Empresa pelo fluxo de recursos. Assim, é muito útil no conhecimento e análise da Empresa e de sua evolução no tempo” (Iudicibus et alii, 1993).

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos deve identificar o que gerou as origens e/ou aplicações de Recursos e os seus respectivos valores, durante o exercício social.

6.1 ORIGENS DE RECURSOS

As origens das operações são os aumentos do CCL decorrente das atividades rotineiras da empresa, refletidas, normalmente em suas receitas e despesas. Esse item visa exatamente demonstrar os recursos oriundos das próprias operações. Já vimos que os recursos originado das próprias operações representa as receitas que originaram recursos (Acréscimos no Capital Circulante Líquido) menos as despesas que causaram sua utilização (Diminuição no Capital Circulante Líquido).

“As receitas geram contas a receber ou caixa e as despesas acarretam pagamento ou acréscimo de contas a pagar ou redução de valores do Ativo Circulante, como salários, encargos, estoques consumidos, etc.” (Iudicibus, et alii, 1993).

A técnica de apuração e de apresentação da demonstração é a partir do lucro líquido, conforme Demonstração do Resultado do Exercício, e daí exclui os valores registrados como Despesas ou Receitas, os quais não geram aplicações nem origens de recursos.

É importante que, ao determinar o Lucro Líquido (ou prejuízo) nas origens, haja a dedução de seu saldo dos resultados que não afetam o Capital Circulante Líquido, mas que estão embutidos no seu valor. São mutações ocorridas que não geraram nenhum tipo de modificação nas Origens e Aplicações do Patrimônio, por não representarem entradas ou desembolsos:

- a Correção Monetária do balanço, que constitui apenas uma atualização do valor, devido à inflação;
- o Resultado da Equivalência Patrimonial, que é o cálculo do direito referente a empresa;
- a Depreciação e Amortização, que são valores que visam cobrir perdas devido a ação do tempo, ou obsolescência;
- a Variação Monetária, decorrente das operações no Exigível a Longo Prazo e Realizável a Longo Prazo.

6.2 APLICAÇÕES DE RECURSOS

As aplicações de recursos mais comuns são aumentos no Ativo Permanente (principalmente Imobilizado e Investimento), e diminuições ocorridas no passivo não circulante. As Aplicações de Recursos podem se proceder através de acréscimos de investimentos, por exemplo, quando a empresa adquire um investimento de caráter permanente, ocorre um aumento na conta Investimentos (Permanente), que deve ser demonstrada na DOAR como aplicação.

“As adições ao Ativo Imobilizado, aos Investimentos e ao Ativo Diferido devem ser pelos valores dos recursos reais aplicados, ou seja, sem englobar as Correções Monetárias ou eventuais reavaliações. De fato, tais correções monetárias não representam desembolsos, mas mero registro da atualização dessas contas pelos efeitos da inflação. Assim, as Correções Monetárias dessas contas do Ativo Permanente não podem constar como aplicações, da mesma forma como as correções da contas do Patrimônio Líquido não figuram como origem, sendo eliminadas umas com as outras, e seu saldo eliminado do Lucro Líquido, como já mencionado anteriormente” (Iudícibus, et alii, 1993).

6.3 ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos deve se apresentar, de acordo com os seguintes grandes títulos:

I - Origens de Recursos

- onde são discriminadas as origens, por natureza, e apurado o valor total dos recursos obtidos no exercício.

II - Aplicações de Recursos

- onde são relacionadas as aplicações, também por natureza, e evidenciado o seu valor total.

III - Aumento ou Redução no Capital Circulante Líquido

- representa a diferença entre o valor total das origens e o total das aplicações.

IV - Saldo Inicial e Final do Capital Circulante Líquido e Variação

- onde são evidenciados Ativo e Passivo Circulante do início e do fim do exercício e respectivo aumento ou redução.

É muito importante para o proprietário da empresa, ter o controle das Origens e Aplicações dos Recursos através da **DOAR**, pois o seu resultado poderá auxiliar substancialmente a análise econômica e financeira de qualquer entidade.

7 - NOTAS EXPLICATIVAS

As Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Embora as sociedades por quotas de responsabilidade limitada não estejam obrigadas ao cumprimento dessa determinação, tais empresas podem, perfeitamente, adotar as notas explicativas como forma de facilitar a análise de suas demonstrações contábeis.

7.1 UTILIDADE DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Nas sociedades limitadas podem ter interesse nas demonstrações contábeis com notas explicativas, dentre outros:

- a) seus próprios sócios;
- b) os eventuais auditores;
- c) as autoridades fiscais;
- d) os fornecedores, para fins cadastrais;
- e) as instituições financeiras, também para análise e cadastro;
- f) os órgãos governamentais clientes, promotores de concorrências públicas.

7.2 CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Segundo o parágrafo 5º do artigo 176 da Lei N.º 6.404/76, as Notas Explicativas deverão indicar:

- 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;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) a composição do capital social;
- g) os ajustes de exercícios anteriores; e
- h) 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 empresa.

7.2.1 Principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais

As Notas Explicativas deverão mencionar os principais critérios de avaliação, especialmente dos elementos patrimoniais, que serão abordados a seguir.

7.2.1.2 Estoques

As Notas Explicativas deverão mencionar qual o critério para avaliação dos estoques:

- a) se o preço médio de aquisição ou fabricação;
- b) se o método PEPS.

Mencionar-se-ão, também, quais os itens e motivos que levaram à constituição da Provisão para Ajuste dos Estoques ao Valor de Mercado.

As quebras e perdas significativas também deverão ser evidenciadas, bem como suas causas.

7.2.1.3 Depreciação, amortização e exaustão

As Notas Explicativas devem mencionar qual o método de depreciação adotado e se os encargos foram calculados com base nas taxas normalmente admitidas, podendo citar, também, que o registro contábil foi efetuado, conforme o caso, a débito de custos da produção ou como despesa operacional.

Os métodos e os critérios de amortização e exaustão também devem ser citados.

7.2.1.4 Provisão para o Imposto de Renda

Com relação à Provisão para o Imposto de Renda, mencionar-se-á a alíquota aplicada em sua constituição, bem como a alíquota do adicional do imposto, caso incidente, e se a provisão inclui as opções para incentivos fiscais.

7.2.1.5 Provisão para encargos

As Notas Explicativas devem mencionar, também, as bases em que foram constituídas a provisão para férias, para o 13º salário, bem como qualquer outra provisão para encargos.

7.2.1.6 Provisão para riscos

Deve ser informada a base de constituição da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

A constituição dessa provisão acaba de receber nova disciplina, no âmbito da legislação do Imposto de Renda, conforme art. 43 da Medida Provisória n.º 812/94. Essas novas normas aplicam-se a partir de 1.º.01.95.

7.2.1.7 Provisão para perdas prováveis na realização de investimentos

A Nota Explicativa mencionará se a provisão foi constituída depois de três anos da aquisição do investimento e se com base em perda comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improvável recuperação.

7.2.1.8 Investimentos relevantes em outras sociedades

Esclarecimentos devem ser efetuados sobre se os investimentos relevantes, em outras sociedades, referem-se a empresas coligadas ou controladas e se a participação societária está devidamente registrada pelo método da equivalência patrimonial.

A existência de investimentos registrados pelo custo de aquisição corrigido também deve ser ressaltada.

7.2.1.9 Aumento de valor de elementos do ativo em face de novas avaliações

A reavaliação de bens do Ativo Permanente, efetuada com base em laudo de avaliação, deve ser mencionada em nota explicativa, uma vez que o valor correspondente ao acréscimo no valor dos bens reavaliados representará uma elevação (na mesma proporção) no valor do Patrimônio Líquido da empresa, em decorrência do registro da contrapartida do referido aumento nas Reservas de Reavaliação.

7.2.1.10 Responsabilidades eventuais ou contingentes

As Notas Explicativas devem expressar os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes.

7.2.1.11 Obrigações a longo prazo

As obrigações a longo prazo, geralmente representadas por empréstimos e financiamentos, deverão ter citadas as taxas de juros incidentes, as datas de vencimento e as garantias oferecidas.

7.2.1.12 Capital Social

A constituição do Capital Social deve ser citada quanto ao número de quotas, se integralizadas ou a integralizar, ao seu valor nominal (ou quantidade, espécie e valor das ações) e às razões de um eventual aumento de capital.

7.2.1.13 Ajustes de períodos-base anteriores

Os ajustes de períodos-base anteriores devem ter suas causas informadas.

Dentre outras, são causas, quando relevantes, que motivam os ajustes de períodos-base anteriores:

- a) os efeitos de mudança de critério contábil;
- b) a retificação de erro imputável a determinado período-base anterior, e que não possa ser atribuído a fatos subsequentes.

7.2.1.14 Reconhecimento dos efeitos inflacionários

As Notas Explicativas às demonstrações contábeis devem, também, expressar que foram reconhecidas os efeitos inflacionários, mediante correção monetária do balanço, realizada de conformidade com os preceitos legais, e cujo produto foi contabilizado no resultado do período.

7.2.1.15 Efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da empresa

Impõe-se, também, a menção, em Notas Explicativas, dos eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e sobre os resultados futuros da empresa.

8 - ENTREVISTAS

A seguir, temos uma exposição de entrevistas realizadas em empresas sobre a utilização das Demonstrações Contábeis.

Entrevistado: VIAÇÃO SIARÁ GRANDE LTDA - LUIZ MARCELO (Diretor Financeiro e Administrativo).

Milena - Sr. Luiz Marcelo, quais os relatórios utilizados para a tomada de decisões, análises; durante sua gestão na Empresa ?

Luiz Marcelo - Faço acompanhamento ao bom andamento dos negócios da empresa através de relatórios financeiros que são elaborados em conjunto com a Sr.^a Nerisa Gondim (diretora financeira), esta que mantém um programa onde são processados dados diariamente, como por exemplo, a movimentação financeira que engloba uma visualização do caixa, bancos, duplicatas. No final do mês analisamos outros relatórios: estoque etc. Temos também uma análise das relações humanas através de um resumo feito pelo Departamento de Recursos Humanos.

Milena - O Sr. analisou algum instrumento contábil, como por exemplo as demonstrações contábeis, que propicia ao usuário base segura às suas decisões, pela compreensão ao estado em que se encontra a Entidade seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece ?

Luiz Marcelo - O nosso contador, Ismael Filho, cumpre com as devidas exigências previstas pelo Fisco. As demonstrações contábeis não compõem meus relatórios gerenciais para a tomada de decisões e análises.

Milena - Este documento é um importante instrumento de informações para a gestão da Empresa. Problemas de ordem financeira podem ser resolvidos através de análises da situação patrimonial e financeira, fornecendo um respaldo seguro e confiável. O Sr. pediu alguma vez ao contador para que em trabalho conjunto fizessem uma utilidade destas demonstrações contábeis ?

Luiz Marcelo - Não ! Todavia, estarei disposto a examiná-lo. Informo-lhe que não necessito somente deste acompanhamento contábil. É necessário que uma empresa mantenha relatórios paralelos de controle e eventual análise.

Entrevistado: COLÉGIO AGAPINTO DOS SANTOS LTDA - ANA LÚCIA ULISSES DE SOUZA (Diretora Financeira) E MARGARIDA SALES (Contadora).

Milena- Sr.^a Ana Lúcia, quais os relatórios utilizados para a tomada de decisões, análises; durante sua gestão na Empresa ?

Ana Lúcia - As demonstrações contábeis, dentre outros instrumentos de informação, são utilizadas sempre que preciso analisar a situação da empresa para tomar medidas que tornem minha administração calcada em fatos exatos. Para isso tenho o apoio da contadora para o esclarecimento e entendimento das demonstrações contábeis.

Margarida Sales - O nosso trabalho é gratificante com pessoas competentes e que entendem o quanto as demonstrações contábeis fornecem qualidade e quantidade de informações que possibilitam uma visualização completa da situação patrimonial e financeira da Empresa. Que certamente um dirigente ao analisar e compreender a situação da Empresa poderá tomar decisões com base em informações oportunas, adequadas e confiáveis.

Entrevistado: JANGADEIRO TRANSPORTES MARÍTIMOS E TERRESTRES LTDA - JOSUÉ FEITOSA FILHO (Diretor Financeiro)

Milena - Sr. Josué, a Contabilidade de sua empresa fornece informações de qualidade e quantidade que atende às necessidades dos usuários em determinado momento. As Demonstrações Contábeis, como meio de informações contábeis, atendem suas expectativas quanto às exigências para a sua administração ?

Josué Feitosa - A Contabilidade de minha empresa é direcionada ao atendimento da imposição fiscal. Padronizo meus métodos contábeis pelas normas do Imposto de Renda para reduzir o número de registros separados que devem ser mantidos. Minhas decisões relacionados aos negócios da empresa são tomadas com base em experiência adquirida com a administração de minha empresa durante um longo tempo de trabalho.

Milena - Sr. Josué, as Demonstrações Contábeis são meios de informações que complementadas com sua experiência podem garantir decisões mais seguras e confiáveis.

Entrevistado: JAGUAR TÊXTIL LTDA - JOSÉ NOJOSA (Diretor Financeiro) e RAIMUNDO NONATO (Contador).

Milena - Sr. Nojosa, quais os relatórios utilizados para a tomada de decisões, análises; durante sua gestão na Empresa ?

Nojosa - Com o apoio e a orientação do contador (Nonato) faço uma análise das Demonstrações Contábeis e peço maiores esclarecimentos. Minhas decisões são tomadas após estas reuniões.

Nonato - Gostaria de acrescentar que com o aprimoramento das técnicas e procedimentos para a elaboração das Demonstrações Contábeis, bem como a legislação aplicada ao assunto devem ser amplamente conhecidos por nós, profissionais da área de Ciências Contábeis, para que possamos exercer a função primordial da contabilidade que é o planejamento e o controle do Patrimônio.

9 - CONCLUSÃO

A qualidade e a quantidade de informações fornecidas pela contabilidade é possível graças as demonstrações contábeis, que possibilitam uma visualização completa da situação patrimonial e financeira da empresa.

As informações geradas pelas Demonstrações Contábeis devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

Cada demonstração contábil possui sua determinada função sobre o aspecto da contabilidade enquanto ciência. É preciso o registro correto das ocorrências do período para garantir, dentre outros aspectos, a qualidade informativa dos demonstrativos. Isto se deve ao fato de que, as demonstrações contábeis possuem vínculos entre si, ou seja, se complementam as informações fornecidas por cada demonstrativo. A eficácia das demonstrações contábeis é justificada pela ligação existente entre elas:

- o Balanço fornece a situação patrimonial da empresa no final do exercício social, além de identificar as contas que sofreram mutações neste período;

- a Demonstração do Resultado do Exercício objetiva apurar o resultado no final do exercício, demonstrando os componentes que contribuíram para sua obtenção. Pode-se dizer que a DRE complementa as informações do balanço patrimonial;

- a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além de apresentarem as destinações da entidade para os lucros ou prejuízos relativos do período (função da DLPA), demonstram as movimentações ocorridas nas outras contas do patrimônio líquido;

ESPEA

- a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos evidenciam as origens e aplicações relativas ao exercício, fornecendo a movimentação do capital circulante líquido no período. As origens e aplicações de recursos que estão demonstradas na DOAR são fornecidas pelo Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Observa-se, em trechos das entrevistas realizadas, alguns empresários que não utilizam as Demonstrações Contábeis. Contudo, aqueles não analisando-as em conjunto, utilizam-nas como fonte de obtenção de informações contábeis sobre os impostos a pagar; para o fornecimento da situação patrimonial e financeira da Empresa ao Fisco; retiram informações contábeis para a constituição de relatórios paralelos para análises e decisões.

10 - BIBLIOGRAFIA

WALTER, Milton Augusto. **Introdução à Contabilidade**. 5ª Edição, 1985.

MATOS, Lincoln Mourão. **Ensaio Didático de Contabilidade**. 3ª Edição, 1966.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 18ª Edição, 1986.

FRANCO, Hilário. **Estrutura, Análise e Interpretação de balanços**. 15ª Edição, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 3ª Edição, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et alii. **Manual de Contabilidade-FIPECAFI**, 1993.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 3ª Edição, 1995

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Manual de Contabilidade**. 2ª Edição, 1992.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Financeiras**, 1989.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (N.º 66, ANO VIII, 1988)

LEI DAS S/A (6.404/76).