

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

LUCIANA FERREIRA LIMA

FORTALEZA, 1999

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

ESFEAC

LUCIANA FERREIRA LIMA

Orientadora: JEANNE MARGUERITE MOLINA MOREIRA

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e secretariado, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

FORTALEZA

1999

157EAC

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

<hr/> Luciana Ferreira Lima <hr/>	<hr/> MÉDIA <hr/>
<hr/> Jeanne Marguerite Molina Moreira Prof. Orientadora <hr/>	<hr/> NOTA <hr/>
<hr/> Célia Maria Braga Carneiro Membro da Banca Examinadora <hr/>	<hr/> NOTA <hr/>
<hr/> Denise Maria Moreira Chagas Corrêa Membro da Banca Examinadora <hr/>	<hr/> NOTA <hr/>

Monografia aprovada em 04 de Janeiro de 1999.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela inspiração.

Aos meus pais, pelo incentivo.

À professora Jeanne, pela dedicação e sugestões dadas para a realização da monografia.

Às professoras Célia e Denise, por participarem da Banca Examinadora.

À minha amiga Esther, que muito me apoiou.

SUMÁRIO

RESUMO	
INTRODUÇÃO.....	01
1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	02
1.1 Definições.....	02
1.2 Considerações Gerais.....	02
2. BALANÇO PATRIMONIAL.....	03
2.1 Definição.....	03
2.2 Disposições Gerais.....	03
2.3 Grupos de Conta.....	04
3. DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	14
3.1 Receita Bruta de Vendas ou Serviços.....	16
3.2 Deduções da Receita Bruta.....	17
3.3 Lucro Operacional Bruto.....	19
3.4 Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social.....	20
3.5 Lucro Líquido.....	21
4. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO OU PREJUÍZO ACUMULADO.....	22
4.1 Definição.....	22
4.2 Estrutura.....	22
5. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	24
6. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.....	25
6.1 Origens de Recursos.....	26
6.2 Aplicações de Recursos.....	27
6.3 Estrutura da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	27
7. NOTAS EXPLICATIVAS.....	29
7.1 Utilidade das Notas Explicativas.....	29
7.2 Conteúdo das Notas Explicativas.....	29
8. BALANÇO SOCIAL – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO.....	34
8.1 A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).....	35
8.2 Demonstração do Valor Adicionado (DVA).....	35
8.3 Estrutura da Demonstração do Valor Adicionado.....	36
CONCLUSÃO.....	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39
ANEXOS	
Anexo 1.....	i
Anexo 2.....	ii
Anexo 3.....	iii
Anexo 4.....	iv

RESUMO

Este trabalho foi elaborado, com o intuito de mostrar a estrutura das Demonstrações Contábeis, analisando sua elaboração e legislação, permitindo que a empresa obtenha informações mais próximas de sua real situação, gerando resultados, e controle das operações da empresa. O início do trabalho, evidencia a composição do Balanço Patrimonial, e mais conhecimento das Demonstrações Contábeis, em seguida, se descreve a Demonstração do Resultado do Exercício que confronta os montantes das Receitas e Despesas ocorridas no exercício, a Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que mostram como se comportou o lucro de um exercício para outro, e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos que mede a variação do Capital Circulante Líquido, também foram estudadas as Notas Explicativas, e por último foi analisado o Balanço Social, proposto pelo projeto Lei 3.116/97, criado pelas Deputadas Marta Suplicy (PT-SP), Maria da Conceição Tavares (PT-RJ) e Sandra Starling (PT-MG). Conclui-se que as Demonstrações Contábeis são mutáveis como a contabilidade, portanto, à medida que forem se apresentando inovações na contabilidade, também estas evoluirão para se adequarem às novas realidades.

INTRODUÇÃO

A contabilidade é um conjunto organizado de dados que permite à empresa obter informações especialmente concebidas para registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as Situações Patrimoniais, Financeiras e Econômicas de qualquer ente, através das Demonstrações Contábeis; no intuito de zelar pelos interesses dos acionistas e investidores em geral.

No capítulo 1, estudou-se o conceito e a legislação das Demonstrações Contábeis, regulamentadas pela Lei 6.404/76, tornando-se obrigatórias não apenas para empresas de capital aberto, mas também, para empresas de capital fechado e as limitadas, que seguem o que diz a Lei das Sociedades por Ações.

Do capítulo 3 ao 4, trata detalhadamente das demais Demonstrações Contábeis.

No capítulo 8 pode-se estudar um pouco a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), que surgiu para atender as necessidades de informações dos usuários sobre o valor da riqueza criada pela entidade.

Portanto, este trabalho tem como objetivo evidenciar as Demonstrações Contábeis, no sentido de que os usuários possam avaliar e comparar conscientemente tais demonstrações, permitindo maior eficiência na gestão da entidade e no controle do Patrimônio.

1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1.1 Definição

São relatórios que apresentam de forma sucinta e organizada as diversas informações registradas pela contabilidade num certo intervalo de tempo. Têm sido empregados para expor os resultados obtidos pela empresa para a análise da atual situação financeira desta.

1.2 Considerações Gerais

A Legislação Societária segue a Lei 6.404 de 1976 que preceitua em seu Artigo 176:

“Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaboração, 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;*
- IV. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.”*

Está também regulamentado na mesma lei que as Demonstrações Contábeis tem que ser publicadas e devem conter os valores relativos as demonstrações do último exercício.

Notas explicativas acompanham as demonstrações esclarecendo procedimentos e critérios utilizados nas realizações das mesmas.

2. BALANÇO PATRIMONIAL

2.1 Definição

É o demonstrativo que realiza um levantamento do Patrimônio (bens, direitos e obrigações) e demonstra como está a posição financeira da empresa num determinado instante.

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 um plano de contas bem elaborado.

2.2 Disposições Gerais

O Balanço Patrimonial deve ser elaborado de uma forma que facilite o entendimento e a compreensão da situação financeira da empresa. E constituído por 3 (três) componentes:

- a) Ativo, onde estão os bens e direitos da empresa;
- b) Passivo, representado pelas obrigações da companhia;
- c) Patrimônio Líquido, que é o capital próprio, o capital dos proprietários da sociedade.

Atualmente, as empresas bem organizadas, fazem o levantamento de balanço mensalmente ou, no máximo, trimestralmente, incluindo a Demonstração de Resultados. A esse levantamento dá-se o nome de Balancete mensal.

Se a contabilidade da empresa é moderna, dinâmica, ela deixa de ser um mero registro de fatos mortos, para apresentar em seus Balanços Periódicos a posição real do patrimônio, com todos os ajustes de provisões, atualizações monetárias, extração de resultados, correção monetária do balanço (atualmente extinta), etc, excluindo-se, naturalmente, apenas as

distribuições de resultados e as provisões para o Imposto de Renda. Alcançando o final do exercício, nessas empresas há poucos ajustes a serem feitos e sem grande expressão, uma vez que os balanços periódicos já refletiram de modo muito adequado a real situação patrimonial, econômica e financeira da empresa.

O Balanço Patrimonial, de final de exercício, irá prestar informações sobre o quadro geral do desempenho administrativo, sem possibilidade de reajustes e retificações de rumo.

Já que o Balanço Patrimonial é mensal, ou no máximo trimestral, a administração da empresa terá nas informações contábeis as suas ferramentas de trabalho permitindo reajustar os seus rumos a partir das análises gerenciais realizadas nesse relatório.

2.3 Grupos de Contas

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

No seu artigo 178 determina “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 elementos neles 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 Composição do Ativo

Os bens e direitos representados no Ativo estarão classificados em 3 grandes grupos, acompanhando um critério de grau de liquidez decrescente, ou seja, estão apresentadas em primeiro lugar as contas com maior velocidade de conversão em dinheiro, como conta a seguir:

- Ativo Circulante;
- Ativo Realizável a Longo Prazo;
- Ativo Permanente.

2.3.1.1 Ativo Circulante

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

- Disponibilidades
- Direitos Realizáveis no Curso do Exercício Social Subsequente
- 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 imobiliários e outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes as 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 gastos que tenham realização no curso do período subsequente a data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e Bens

São os não relacionados às atividade-fins da entidade.

2.3.1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

São classificados 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, mensalmente, significa realização num prazo superior a um ano à 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, serão classificadas no Ativo realizável a Longo Prazo.

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

2.3.1.3 Ativo Permanente



O Ativo permanente representa as aplicações de capital pela empresa em direitos e bens que servirão para vários ciclos operacionais e, por isso, não se destinam a venda. Seu grau de liquidez, portanto, seria nulo. Um edifício utilizado por uma fábrica, por exemplo, é uma imobilização de caráter permanente, por ser uma inversão básica de capital.

O Ativo Permanente é dividido em 3 subgrupos como se ver abaixo:

- Investimentos

Classificam-se como investimentos as participações acionárias ou em forma de quotas em outras empresas, onde haja a aplicação de recursos, na maioria das vezes voluntariamente.

Existem também sociedades que realizam os investimentos tendo em vista os incentivos fiscais, onde parte do valor do imposto de renda é aplicado em Fundos de Investimentos.

No que diz respeito aos critérios de avaliação dos investimentos permanentes, a legislação prevê dois métodos, o de custo corrigido quando a participação acionária é avaliada de acordo com o preço de custo adicionado de correção monetária e o método da equivalência patrimonial onde o que conta é a participação da investidora no patrimônio líquido da investida.

- Imobilizado

É composto pelos bens que se destinam à manutenção do funcionamento normal da empresa. Os elementos do imobilizado podem ser tangíveis, ou seja, tem um corpo físico, como um edifício ou máquina e intangíveis, isto é, os direitos como uma patente, os direitos autorais, as marcas, etc.

São classificados aqui apenas bens e direitos que tenham por objetivo a realização do objetivo social da empresa. Se não possuem esta expressa finalidade, eles serão classificados no subgrupo Investimentos ou Realizável a Longo Prazo, de acordo com a natureza de seus elementos.

- Diferido

De acordo com a Lei 6.404/76, em seu Artigo 179, inciso V, fica estabelecido que serão classificadas no Ativo Diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que atender o início das operações sociais.

Neste subgrupo estarão incluídos os custos e despesas incorridas, isto é, consumidos, mas que beneficiarão a empresa por um longo período, ou seja, por diversos exercícios sociais.

São exemplos de itens que pertencem ao Diferido, os Gastos de Implantação e Pré-Operacionais, pois a empresa antes de funcionar, aplica recursos em seleção e treinamento de funcionários, em propaganda institucional e em gastos com a abertura da firma. Também são itens do Ativo Diferido, os gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos e os gastos de reorganização.

Por não haver receita, não se apura o resultado no período Pré-Operacional, já que não há despesa para se confrontar. No entanto poderão existir resultados esporádicos como a venda de bens ociosos com lucro, tais valores serão diminuídos dos gastos Pré-Operacionais.

2.3.2 Composição do Passivo

As obrigações existentes no Passivo se encontram classificadas em 3 grandes grupos, seguindo um critério em ordem decrescente de exigibilidade, de acordo com o que segue:

- Passivo Circulante
- Passivo Exigível a Longo Prazo
- Resultado de Exercícios Futuros

2.3.2.1 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.

2.3.2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo

Grupo composto pelas obrigações com liquidação após o próximo exercício social. É constituído por financiamentos, na maioria das vezes, aplicados no Ativo Permanente; debêntures, que são títulos emitidos pelas empresas, dando direito de crédito dos titulares contra a empresa. Ainda é previsto por lei o diferimento de parcelas do Imposto de Renda à Pagar, esses valores são contabilizados no Exigível à Longo Prazo.

2.3.2.3 Resultado de Exercícios Futuros

Entre as obrigações, constantes do Passivo, e as contas de Patrimônio Líquido, constantes também do Passivo, a legislação comercial introduziu um grupo denominado Resultado de Exercícios Futuros.

O artigo 181, da lei 6.404/76, determina expressamente: *“Serão classificadas como Resultados de Exercícios Futuros as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes”*.

É que existem casos especiais em que uma empresa poderá deter um direito de crédito ou dinheiro vivo mesmo antes da entrega de um produto. O que conceitua receita de exercício é a entrega do produto.

Enquanto não houver a tradição da coisa vendida ao comprador, todo e qualquer saque contra ele e qualquer dinheiro que ele repasse para a empresa só virá a transformar-se em receita de exercício no momento em que a coisa vendida for entregue. Exemplos de receitas de exercícios futuros são: as receitas decorrentes de vendas para entrega futura, os serviços a executar, o recebimento de receitas financeiras vencidas de contratos de empreitada em que os resultados só sejam agrupados ao final da obra.

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

2.3.2.4.1 Capital Social

É constituído por investimentos 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.

2.3.2.4.2 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 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”.

2.3.2.4.3 Reservas de Reavaliação

Reavaliação é uma atualização dos itens do Ativo pelo valor de mercado. Geralmente, acontece quando há uma defasagem do valor dos componentes do Ativo que se corrigem monetariamente em relação ao valor à preço de mercado.

Deve-se então evitar a confusão entre Reavaliação e Correção Monetária, pois esta última é uma atualização periódica dos valores, que se fundamenta no custo histórico corrigido, atuando sobre o Ativo Permanente e o Patrimônio Líquido.

Conclui-se então que são consideradas Reservas de Reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do Ativo (Permanente) em virtude de novas avaliações.

Exemplificando podemos citar que a Companhia “X” possuía no seu Ativo Imobilizado, na conta terrenos, após Balanço Patrimonial um total de \$220.000. Todavia, a diretoria suspeitava que este valor estava abaixo do valor de mercado. Contratamos peritos para a elaboração de um laudo. Neste laudo se constatou que os terrenos valem \$300.000. Portanto, o valor da reavaliação que excede o que consta no Balanço, será incluído na conta de Reservas de reavaliação, ou seja, \$80.000.

A conta de Reserva de Reavaliação possui duas subcontas:

Reavaliação de Ativos Próprios: os bens do Ativo são avaliados pelo valor de mercado, se esse valor passar ao seu valor original.

Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas: contabiliza os valores (diferenças) das reavaliações de bens em coligadas e controladas pelo método da Equivalência Patrimonial.

2.3.2.4.4 Reservas 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:

- Reserva Legal;
- Reservas estatutárias;
- Reservas para Contingências;
- Reservas de Lucros a Realizar;
- Reserva de Lucros para Expansão;
- Reserva especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído.

A Lei 6.404/76, no art. 193 estabelece que, “do lucro líquido do exercício, 5% serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% 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.



2.3.2.4.5 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”.

2.3.2.4.6 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 extraordinárias 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.

2.3.2.4.7 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 Estatutárias, 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.

2.3.2.4.8 Reserva de Lucros para Expansão

Esta reserva é constituída com a finalidade de atender aos projetos de investimentos, 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).

2.3.2.4.9 Reserva Especial para Dividendo Obrigatório

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

2.3.2.4.10 Lucros ou prejuízos Acumulados

Os lucros líquidos após a destinação para reservas ou dividendos, poderão ser utilizados para aumento de capital, se ainda houver um remanescente, ele permanecerá registrado no grupo do Patrimônio Líquido, sob o título de Lucros Acumulados.

Se, contrariamente a lucros, a empresa encerra o seu exercício com prejuízos, após compensar estes prejuízos com a absorção de reservas, o saldo remanescente permanecerá registrado no grupo do Patrimônio Líquido sob o título de Prejuízos Acumulados.

3. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO

“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 art. 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”(Iudícibus, et alii, 1993).

Estes dois princípios formam o que se chama de regime de competência, onde as receitas, Custos e Despesas são contabilizados 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.(Iudícibus, 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 Ativo 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 quatro 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:

- Receita Bruta de vendas e Serviços e as suas deduções;
- Custos das Mercadorias Vendidas e Lucro Bruto;
- Despesas com Vendas, Gerais e Administrativas, 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 a 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 Serviço) 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
- (-) Participação 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 foram subtraídas as devoluções (vendas canceladas) e os abatimentos (descontos) ocorridos no período”(Iudícibus, et alii, 1990).

3.2 Deduções da Receita Bruta

Em operações de compra e venda de mercadorias ou serviços, sempre existem gastos decorrentes de transações comerciais. 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 (Municipal);

IVVC – Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustível Líquido e Gasoso, exceto óleo diesel (Municipal).

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

CONFINS – Contribuição para Fim Social (Governo Federal).

ISS – Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (Municipal).

“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 consideradas como receita real da Empresa”(Indícibus, et alii, 1990).

Segundo a instituição Normativa do SRF N° 051, de 03.11.1970, 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 serviços 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, propões 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 deduções 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) realizados 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 “(Indicibus, 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 as empresas prestadoras de serviços o custo das vendas é denominado Custos dos Serviços Prestados (CSP).

Custo das Mercadorias Vendidas representam o valor das mercadorias ou produtos negociados pela Empresa com seus clientes. Para conhecer o valor do CMV 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”(Indicibus, 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 Financeira, bem como à remuneração do Governo (Imposto de Renda) e dos proprietários da Empresa (Lucro Líquido)”(Indicibus, 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 Financeira (ou Receita) e não como variação monetária”(Iudícibus, 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 inflação) ou devedores (perdas com 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 obrigação para com terceiros. A dívida gerada pelo recolhimento 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 Provisão para a Contribuição Social possui como base de cálculo, o resultado contábil do exercício, antes da contribuição da Provisão para o Imposto de Renda, considerados os ajustes (adições, exclusões e compensações) previstos na legislação.

O valor do resultado (lucro) já deduzido da Contribuição Social, servirá de base de cálculo para a Provisão do Imposto de Renda, devendo-se considerar as adições e exclusões previstas em lei.

O lucro ajustado de acordo com a legislação do Imposto de Renda recebe o nome de Lucro Real. É apurado no livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

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 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 que remanesce 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

4.1 Definição

É a demonstração que visa elucidar os motivos da variação do saldo de lucros ou prejuízos acumulados, apontando os itens responsáveis pela variação.

4.2 Estrutura

Integram a demonstração de lucros e prejuízos acumulados de acordo com o art. 186 da Lei das S.A.

“I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as relações 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”.

RSFEAC

De acordo com o que foi escrito acima, faz-se o detalhamento dos itens:

- Saldo inicial de lucros ou prejuízos acumulados – é o saldo que havia na conta no final do exercício anterior;
- Ajustes de exercícios anteriores – ocorrem devido a alterações de critérios contábeis ou incorreções cometidas em exercícios anteriores, e que não podem ser contabilizadas no atual exercício para não desrespeitar o princípio da Competência dos Exercícios e a convenção da consistência;
- Correção do saldo inicial – por ser uma conta pertencente ao patrimônio líquido, a conta de L.P.A. sofre correção monetária como prevê o art. 185 da Lei das S.A., que informa que o valor do acréscimo será apresentado na DLPA;
- Reversão de Reservas – ocorre mais freqüentemente com a reserva para contingências e a reserva de lucros a realizar. A reserva para contingências sofre reversão quando

houverem razões que a justifiquem e a reserva de lucros a realizar será revertida de acordo com a realização dos lucros no exercício;

- Lucro líquido do exercício – o valor encontrado na DRE já descontado o imposto de renda e as participações, deve ser incorporado à DLPA;
- Transferências por reservas – A administração da empresa, apresenta aos acionistas a proposta para a destinação do lucro apurado no exercício. Normalmente, esta destinação é decidida na primeira Assembléia Geral Extraordinária (A.G.E). após a apuração do lucro, e se decide como será a constituição das reservas que em alguns casos possui limites previstos em lei. Também é definido o valor dos dividendos destinados aos acionistas, sendo que se houver omissão no Estatuto Social da empresa sobre seu valor, este não poderá ser inferior a 25%[^]do lucro líquido.

5. DEMONSTRAÇÃO DE MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

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)”(Iudícibus, et alii, 1990).

De acordo com a instrução da CVM nº 59 de 22.12.1986 e Normas Brasileiras de Contabilidade, a demonstração deve discriminar:

- Saldos no início do período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as receitas e transferências de reservas e lucros
- os aumentos de capital discriminando sua natureza;
- a redução de capital;
- as destinações do lucro líquido do período;
- as reservas 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” (Iudícibus et alli, 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 de Empresa e de sua evolução no tempo” (Iudícibus 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 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 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.” (Iudícibus, 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 obsolescimento;
- 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 os aumentos no Ativo Permanente (principalmente Imobilizado e Investimento), e diminuições ocorridas no passivo não circulante. As Aplicações de Recursos podem proceder através de acréscimos de 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 das 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 evidenciando o seu valor total.

III – Aumento ou Redução no Capital Circulante Líquido

- 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 por quotas de responsabilidade limitada 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 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 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

Serão mencionados nas Notas Explicativas os principais critérios de avaliação, especialmente dos elementos patrimoniais, que serão abordados a seguir.

7.2.1.1 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.

7.2.1.2 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 devem ser citados.

7.2.1.3 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.

7.2.1.4 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.

7.2.1.5 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 nº 812/94. Aplicadas a partir de 01/01/1995.

7.2.1.6 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.

7.2.1.7 Investimentos Relevantes em Outras Sociedades



Esclarecimentos devem ser efetuados sobre 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.

7.2.1.8 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.

7.2.1.9 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.

7.2.1.10 Obrigações a Longo Prazo

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

7.2.1.11 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, espécies e valor das ações) e às razões de um eventual aumento de capital.

7.2.1.12 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.

7.2.1.13 Reconhecimento dos Efeitos Inflacionários

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

7.2.1.14 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. BALANÇO SOCIAL – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

Balanço Social é um conjunto de informações que procura mostrar como e, de que forma, a empresa está trabalhando sua relação com a sociedade em que está inserida, ou seja, é a relação empresa e sociedade.

Está cada vez mais difundido, a idéia de que o mundo precisa ser visto de forma especial pelas empresas, ou seja, a empresa não deve se amarrar apenas ao fato de demonstrar geração de lucros, mas também deve criar programas de incentivo e motivação de seus funcionários, de seus fornecedores, e de seus clientes.

Com isso, os acionistas que aplicarem seus capitais na empresa, perceberão que seus investimentos passam pelos funcionários da mesma e, chegam ao governo e sociedade que a empresa está instalada, tornando-a muito mais valorizada e vista de uma forma solidária por todos que estão ligados direta ou indiretamente à entidade.

O Balanço Social também é uma forte ferramenta de marketing, principalmente nesse mundo globalizado onde as pessoas tem interesse em informações de todos os meios. Porém os empresários não devem olhá-lo nesse sentido, e sim como uma forma responsável e consciente da empresa para com a sociedade.

A obrigatoriedade do Balanço Social está sendo tratada no Projeto Lei 3.116/97, criado pelas deputadas Marta Suplicy (PT-SP), Maria da Conceição Tavares (PT-RJ) e Sandra Starling (PT-MG), que decreta no seu 1º artigo o seguinte:

“Ficam obrigadas a elaborar, anualmente, o Balanço Social:

I – as empresas privadas que tiverem cem empregados ou mais no ano anterior a sua elaboração;

II – as empresas públicas, sociedades de economias mistas, empresas pressionárias e, concessionárias de serviços públicos em todos os níveis da administração pública, independentemente do número de empregados”.

No mesmo projeto de lei foi relatado que, o Balanço Social deve conter informações sobre a empresa, os empregados, valor dos encargos sociais pagos, valor dos tributos pagos, alimentação dos trabalhadores, educação, saúde dos empregados, segurança no trabalho, benefícios como seguros, previdência privada, investimentos na comunidade e meio ambiente.

8.1 A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Como ainda não foi implantado o Balanço Social no Brasil, temos a RAIS que é uma espécie de Balanço Social brasileiro. Nele contém informações sobre as empresas e os seus empregados. Qualquer empresa que tiver empregados, seja com vínculo empregatício ou avulso, deve, obrigatoriamente (conforme decreto-lei 76900/75), prepará-la e destiná-la ao Ministério do Trabalho.

A RAIS no Brasil serve também para que nossos órgãos governamentais tenham informações sobre o trabalhador nas empresas e instituições, já que nela contém informações como:

- nome dos empregados; valores e tipos de salários contratuais; remuneração mensal; horas semanais de trabalho; tipo de vínculo empregatício; grau de instrução dos empregados; contratações e desligamentos; tipos de opção para o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço(FGTS); códigos no Programa de Integração Social (PIS); e etc.

A RAIS possui uma problemática nos seus indicadores sociais: eles são limitados e não disponíveis para empregados das entidades ou suas associações de classe. E como o mundo sofre uma transformação tanto com os avanços tecnológicos como na globalização da economia mundial, os Balanços Sociais terão que sofrer modificações e entrar num processo de unificação e criação de Balanços Sociais das entidades de economia informal, que está em crescimento com o aumento do desemprego estrutural.

8.2 Demonstração do valor Adicionado (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado é um importante componente do Balanço Social e, tem como objetivos a apresentação da distribuição da riqueza gerada pela entidade e sua forma de distribuição aos beneficiários.

Essa Demonstração tem uma importância na análise financeira da empresa, pois torna evidente sua riqueza e renda.

Porém não podemos confundí-la com a DRE, por que essa está voltada para a apuração e divulgação do Lucro Líquido, que pertence apenas aos proprietários da empresa, enquanto que a DVA identifica a riqueza que foi gerada pela empresa, bem como as riquezas que foram recebidas por transferências, e em seguida, demonstra como foi distribuída essas riquezas aos

sócios, aos demais financiadores da empresa, aos empregados e a parte que fica com o governo.

A DVA também pode auxiliar no cálculo do produto interno bruto (PIB) brasileiro, pois como sabemos essa é uma medida de riqueza estimada, e por meio do valor adicionado teríamos quanto cada ramo de atividade, ou setor, contribui para a geração de riqueza do país.

No nosso país, poucos são os profissionais que conhecem essa demonstração, pois além dela ser recente e não está bem definida, ainda não é obrigatória, fazendo com que não haja um interesse por nossos contadores em dominar tal Demonstração.

8.3 Estrutura da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

1 – RECEITA

- 1.1 – Vendas de mercadorias, produtos e serviços (inclui valores do ICMS e IPI, ou seja, corresponde a receita bruta ou faturamento bruto)
- 1.2 – Provisão para devedores duvidosos (inclui valores relativos à constituição ou baixa dessa provisão)
- 1.3 – Não operacionais (inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa)

2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS



- 2.1 – Matérias-primas consumidas (incluídas no CPV)
- 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)

Obs.: Nos valores 2.1, 2.2 e 2.3 deverão ser considerados os impostos incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

- 2.4 – Perda/Recuperação de valores ativos (se no período o valor líquido for positivo deverá ser somado)

3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)

4 – RETENÇÕES

- 4.1 – Depreciação, amortização e exaustão (incluirá a despesa ocorrida no período)

5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 – 4)

6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA

8.1 – Resultado de equivalência patrimonial (se receita soma, quando despesa diminui)

8.2 - Receitas financeiras

7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)

8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO

8.1 Pessoal e encargos (não incluir encargos com INSS)

8.2 – Impostos, taxas e contribuições (incluir INSS, ICMS e IPI, valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos; imposto de renda, contribuição social e etc.)

8.3 – Juros e aluguéis (devem ser consideradas as despesas financeiras e as despesas de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos, junto às instituições financeiras, empresas do grupo ou outras e os aluguéis, incluindo despesas com leasing, pagos ou creditados a terceiros)

8.4 – Juros sobre o capital próprio e dividendos (inclui valores pagos ou creditados aos acionistas)

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)

CONCLUSÃO

As empresas necessitam de informações para dar um suporte a tomada de decisões. Entre essas informações, possuem especial importância as de características contábeis, incluídas nas Demonstrações Contábeis.

Tais informações esclarecem aspectos como a capacidade de lucrar, o nível de endividamento, o patrimônio e o saldo bancário. E atendem além da empresa, a instituição (financeiras, fornecedores e órgãos públicos).

A Contabilidade deve evoluir cada vez mais no contexto das empresas, melhorando sua qualidade e quantidade de informações dadas e recebidas para atender a todos os usuários; para isso as pessoas que terão acesso a essas demonstrações, precisam ter um bom conhecimento de contabilidade para poder tirar o maior número de informações possíveis.

Em resumo, para que os dados sejam confiáveis é preciso que se realize um levantamento que verifique forma, conteúdo e coerência do trabalho contábil, cumprindo fielmente o seu papel informativo voltado para tomada de decisões, como: - Planejamento Fiscal; - Adoção de uma política mais agressiva de vendas; - Negociação com os fornecedores sobre um prazo maior de pagamento; - Diminuição do prazo de venda dos produtos; - Adoção de uma política de redução de custos e racionalização administrativa; permitindo que ao longo do tempo a contabilidade possua uma linguagem uniforme, e se torne um retrato fiel da realidade da empresa, para que não seja constatada na publicação das Demonstrações Contábeis nenhuma irregularidade e com isso não acarretar nenhum prejuízo à empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análises de Balanços**. 3º Edição, São Paulo: Editora Atlas, 1991.
- BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações Financeiras**, 1989.
- BRASIL. **Lei das S/A nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Editora Atlas, 1993.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 18º Edição, 1986.
- FRANCO, Hilário. **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**. 158º Edição, 1989.
- FREIRE, Fátima de Souza. **Balanço Social**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de e Marion José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 3º Edição, 1991.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et alii. **Manual de Contabilidade – FIPECAFI**, 1993.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 3º Edição, 1995
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, 4º Edição, São Paulo: Editora Atlas, 1990.
- REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (Nº 66, Ano VIII, 1988)
- Temática Contábil**, Valor adicionado. IOB, boletim 8/98.
- Temática Contábil**, Contabilidade social. IOB, boletim 10/99; 11/99; 12/99.

ANEXOS

ANEXO 1
BALANÇO PATRIMONIAL
EM 31 DE DEZEMBRO DE 19X2 E 19X1

ATIVO	19X2	10X1	PASSIVO	19X2	10X1
CIRCULANTE	<u>X</u>	<u>X</u>	CIRCULANTE	<u>X</u>	<u>X</u>
Disponível			Fornecedores	X	X
Caixa	X	X	Financiamento em Moeda Nacional		
Bancos conta Movimento	X	X	Obrigações Sociais e Tributárias	X	X
Crédito			Provisão para Imposto de Renda		
Contas a Receber	X	X	Dividendos a Pagar	XX	XX
(-) Duplicatas Descontadas	(X)	(X)	Outras Contas a Pagar		
(-) Provisão p/ Devedores	(X)	(X)	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	<u>X</u>	<u>X</u>
Duvidosos			Financiamento em Moeda	X	X
Títulos e Valores Mobiliários	X	X	Estrangeira		
Outros créditos			Outras Exigibilidades	X	X
Estoques			RESULTADO DE EXERCÍCIOS	<u>X</u>	<u>X</u>
Mercadorias para Revenda	X	X	FUTUROS		
Almoxarifado	X	X	Receitas de Exercícios Futuros	X	X
Despesas do Exercício			(-) Custos e Despesas	X	X
Seguinte			Atribuídas às Receitas		
Despesas Antecipadas	<u>X</u>	<u>X</u>	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<u>X</u>	<u>X</u>
REALIZÁVEL A LONGO			Capital Social		
PRAZO	(X)	(X)	Capital Integralizado	X	X
Contas a Receber de			RESERVA DE CAPITAL		
Coligadas			Correção Monetária do capital	X	X
Empréstimos e Diretores e	X		RESERVAS DE LUCROS		
Acionistas			Reserva Legal	X	X
PERMANTE	<u>X</u>		LUCROS ACUMULADOS	<u>X</u>	<u>X</u>
Investimentos					
Participações em Empresas	X				
Coligadas					
Imobilizado					
Valor Corrigido					
(-) Depreciação Acumulada	(X)				
Diferido					
Despesas Pré-operacionais	X				
(-) Amortizações Avumuladas	(X)				
TOTAL DO ATIVO	X	X	TOTAL DO PASSIVO	X	<u>X</u>

ANEXO 2
DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO
DE 19X1 E 19X2

	DISCRIMINAÇÃO	19X2	19X1
A	RECEITA OPERACIONAL BRUTA	X	X
	Receita de mercadorias	X	X
	Receita de Serviços	X	X
B	DEDUÇÕES DAS RECEITAS	X	X
	Impostos Operacionais (ICM, PIS, ISS, FINOSOCIAL)	X	X
	Abatimentos e Descontos Incondicionais	X	X
C	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	X	X
D	CUSTOS OPERACIONAIS	X	X
	Custos de mercadorias Vendidas	X	X
	Custos dos Serviços Prestados	X	X
E	RESULTADO BRUTO = C – D	X	X
F	DESPEAS OPERACIONAIS	X	X
	Despesas com Vendas	X	X
	Despesas Administrativas	X	X
	Honorários da Administração	X	X
	Despesas Financeiras	X	X
	(-) Receitas Financeiras	(X)	(X)
	Outras Despesas Operacionais	X	X
G	RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO = E – F	X	X
H	RECEITAS NÃO- OPERACIONAIS	X	X
I	DESPEAS NÃO-OPERACIONAIS	(X)	(X)
J	RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATROMONIAL	X	X
K	RESULTADO ANTES DA C.M.E.I.R. = G = H – I +/- J	X	X
L	RESULTADO DA CORREÇÃO MONETÁRIA	(X)	(X)
M	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO = K +/- L	X	X
N	PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	X	X
O	RESULTADO LÍQUIDO APÓS IMPOSTO DE RENDA = M – N	X	X
P	PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	X	
	Part. De Debêntures	X	
	Part. De Empregados	X	
	Part. De Titulares de Partes Beneficiárias	X	
	Cont. Para Fundo de Assist. E Empregados	X	
Q	RESULTADO FINAL DO EXERCÍCIO = O – P	X	
	Resultado Líquido por Ação do Capital Social + Q/ nº de Ações		

ANEXO 3
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS
ACUMULADOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE
DEZEMBRO DE 19X2 E 19X1

DISCRIMINAÇÃO	19X2	19X1
SALDO INICIAL	X	X
Ajustes de Exercícios Anteriores		
Complemento Provisão para Imposto de Renda		(X)
Complemento Provisão para Férias		(X)
Retificação Erros Exercícios Anteriores		(X)
Estorno Excesso Provisão para Imposto de Renda	X	
REVERSÃO DE RESERVAS	X	X
CORREÇÃO MONETÁRIA	X	X
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	X	X
Destinação do Lucro Líquido		
Reserva Legal	(X)	(X)
Reserva para Aumento de Capital	(X)	
Participação Empregados	(X)	(X)
Participação Diretores	(X)	(X)
Dividendo (R\$ 0,10 por ação em 19x2 e 19x1)	(X)	(X)
	X	X

ANEXO 4
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS EXERCÍCIOS
FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 19X2 E 19X1

ORIGENS DOS RECURSOS		19X2	19X1	
Das Operações Econômicas				
Lucro Líquido do exercício		X	X	
Mais (+):				
Depreciação e Amortização		X	X	
Resultado da Correção Monetária		X	X	
Custo dos Bens Baixados		X	X	
Variação Cambial das Obrigações a Longo Prazo		X	X	
Menos (-):				
Variações Monetárias do Realizável a Longo Prazo		(X)	(X)	
Resultado da Equivalência Patrimonial		(X)	(X)	
Dos Acionistas				
Integralização de Capital Social		X	X	
De Terceiros				
Aumento do Passivo a Longo Prazo		X	X	
Alienação de Realizável a Longo Prazo		X	X	
APLICAÇÕES DE RECURSOS				
No Ativo Permanente				
Aquisição de Investimentos		X	X	
Aquisição de Bens Imobilizado		X	X	
Aumento no Ativo Diferido		X	X	
Outras				
Dividendos		X	X	
Transfer. De Financ. De Longo e Curto Prazo		X	X	
Aumento do Realizável a Longo Prazo		X	X	
TOTAL DE APLICAÇÕES		X	X	
AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		X	X	
DEMONSTRAÇÃO DA VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO				
DISCRIMINAÇÃO	INICIAL	FINAL	VARIAÇÃO	VARIAÇÃO
	31.12.19X1	31.12.19X2	19X2	19X1
1. Ativo Circulante	X	X	X	X
2. 2. Passivo Circulante	X	X	X	X
3. Capital Circulante Líquido = (1-2)	X	X	X	X