

BSFEAC

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO ATUARIAS E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Daniela Guimarães Amorim

Orientador:
Profª Ruth Carvalho de Santana Pinho

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos parciais à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade. A citação de qualquer trecho desta dissertação é permitida desde que seja feita em conformidade com as normas de ética científica.

Daniela Guimarães Amorim

Monografia aprovada em 23 / 06 / 95

Profª Ruth Carvalho de Santana Pinho
(orientadora)

Profª Teresinha Mª Cavalcanti Cochrane

Profª Jeanne Marguerite Molina Moreira



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAS E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Monografia submetida a Coordenação do Curso de Graduação em Ciências Contábeis como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

1. Lei A. 404/76 (Lei das Sociedades Anônimas)	23
2. Demonstrações Contábeis	25
2.1. Balanço Patrimonial.....	27
2.1.1. Ativo Circulante.....	30
2.1.1.1. Disponível.....	31
2.1.1.2. Créditos.....	33
2.1.1.3. Outros Créditos.....	36
2.1.1.4. Estoques.....	37
2.1.1.4.1. Inventário Periódico x	
Inventário Permanente.....	38
2.1.1.4.2. Avaliação vs. Esto-	
ques.....	39
2.1.1.5. Despesas Antecipadas.....	41
2.1.2. Ativo Realizável a Longo Prazo.....	42
2.1.3. Ativo Permanente.....	43
2.1.3.1. Investimentos.....	45
2.1.3.2. Imobilizado.....	47
2.1.3.3. Diferido.....	50
2.1.4. Passivo Circulante.....	51
2.1.5. Exigível a Longo Prazo.....	55
2.1.6. Resultados de Exercícios Futuros.....	56
2.1.7. Patrimônio Líquido.....	58
2.1.7.1. Capital Social.....	58
2.1.7.2. Reservas.....	60
2.1.7.3. Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	64
2.2. Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	65

2.2.1. Receitas de Vendas e Servi- ços.....	67
2.2.2. Deduções da Receita Bruta.....	67
2.2.3. Receita Líquida de Vendas e Serviços.....	69
2.2.4. Custo das Mercadorias/Produtos Vendi- das.....	69
2.2.5. Despesas Operacionais.....	69
2.2.6. Despesas/Receitas Não Operacionais e Resulta- do da Correção Monetária.....	71
2.2.7. Provisão Para Imposto de Renda e Contribui- ção Social.....	71
2.2.8. Lucro Líquido (Resultado do Período)	72
2.3. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e De- monstração das Mutações do Patrimônio Líqui- do.....	73
2.3.1. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumula- dos.....	73
2.3.2. Demonstração das Mutações do Patrimônio Lí- quido.....	75
2.4. Demonstração das Origens e Aplicações de Recur- sos.....	77
2.4.1. Origens de Recursos.....	78
2.4.2. Aplicações de Recursos.....	80
2.5. Notas Explicativas.....	81
2.6. Relatório da Administração.....	85
2.7. Parecer de Auditor Independente.....	86

APRESENTAÇÃO

Ao longo dos tempos, a **Ciência Contábil** vem ocupando importante espaço no ambiente econômico-financeiro da sociedade, muito embora a sua atuação ainda não seja devidamente representativa em alguns segmentos sociais, pois que os benefícios decorrentes das técnicas e relatórios contábeis ainda não foram reconhecidos em sua plenitude.

As técnicas, critérios e os **Princípios Contábeis** vêm sofrendo modificações constantes, sempre visando à melhoria dos resultados contábeis e sua correta aplicabilidade nos campos em que atua.

O objetivo deste trabalho é discorrer sobre os relatórios contábeis que constituem "equipamentos" fundamentais para a Contabilidade atingir suas metas e conquistar seu devido espaço no Mercado Financeiro Brasileiro - as **Demonstrações Contábeis**. Sem desmerecer o valor dos demais relatórios e técnicas contábeis, procurou-se, neste estudo, apenas evidenciar o que muitos compêndios e livros de Contabilidade abordam: a **importância das Demonstrações Contábeis para a Ciência Contábil** e para o bom desempenho econômico das entidades.

Na elaboração de um trabalho sobre as **Demonstrações Contábeis**, não se poderia deixar de por em destaque os **Princípios Fundamentais da Contabilidade**, os quais, após passarem por várias modificações, vêm constituindo a base fundamental para a precisão e a eficácia dos resultados da Contabilidade. Referidos princípios fundamentam-se

em parâmetros universais, que garantem a compreensão, a veracidade e a consistência científica das Demonstrações Contábeis.

Outro aspecto a merecer destaque neste estudo é a influência da inflação sobre as Demonstrações Contábeis, que vem se refletindo de forma relevante em seus resultados. Daí por que ressalta-se o uso da correção monetária, como forma eficaz de se garantir a fidelidade dos eventos registrados contabilmente.

CAPITULO I

PRINCIPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE

1. Introdução

De acordo com o professor Sérgio de Iudícibus et alii (1983), a CONTABILIDADE é uma ciência cujas primeiras funções são: Registro, Avaliação, Controle, Revisão e Exposição dos fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de fins não lucrativos, empresa, ou mesmo pessoa de Direito Público.

A Contabilidade possui inúmeras funções dentro do ambiente competitivo em que vivem as entidades. Quando bem utilizadas, as técnicas e métodos contábeis possibilitam aos seus usuários informações indispensáveis para seu desenvolvimento e uma visão de melhores decisões a serem tomadas. A Ciência Contábil vem evoluindo sempre, de tal forma que, mesmo com o crescimento do Mercado Financeiro, sua atuação é relevante na prestação das informações contábeis necessárias ao bom funcionamento de uma entidade.

1.1. Os Campos de Atuação da Contabilidade

Constituem os principais grupos em que é fundamental a ação da Contabilidade, segundo Sérgio de Iudícibus et alii (1983):

1.1.1. Sócios, Acionistas e Proprietários de Quotas Societárias de Maneira Geral

Pelo fato de não estarem em contato direto com a Administração Financeira, esta categoria de pessoas necessita de informações objetivas e sucintas sobre a rentabilidade e segurança dos seus empreendimentos. Esses dados são extraídos de dados levantados ao final do exercício social, e vão compor os seguintes **relatórios contábeis**, que retratam a real situação da empresa: BALANÇO PATRIMONIAL, DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO, DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS, DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS E NOTAS EXPLICATIVAS.

1.1.2. Administradores, Diretores e Executivos

Tais pessoas são responsáveis pela Tomada de Decisões e Planejamento nas entidades a que pertencem, razão por que necessitam conhecer os fatos que ocorreram no passado e os que acontecem no presente.

Compete à CONTABILIDADE GERENCIAL, juntamente com a CONTABILIDADE DE CUSTOS, fornecer informações sobre a situação atual da empresa e o grau de acertos ou desacertos das decisões passadas de referidos administradores.

1.1.3. Bancos, Capitalistas, Emprestadores de Dinheiro

Cabe à CONTABILIDADE FINANCEIRA fornecer elementos que possibilitem ao emprestador formas de operar com segurança, para garantir o retorno de investimentos, que é a principal função dessa categoria.

1.1.4. Governo e Economistas Governamentais

Para avaliar o volume de arrecadação de tributos, impostos, taxas e contribuições, os Economistas do Governo efetuam análises econômicas, com base em dados contábeis de diversas entidades.

1.1.5. Pessoas Físicas

é através da Contabilidade que as pessoas de um modo geral ordenam e controlam seus recursos financeiros e patrimoniais.

1.2. Princípios Fundamentais de Contabilidade

"A formação dos Princípios Contábeis deveu-se preferencialmente a respostas graduais que os contadores foram desenvolvendo ao longo dos séculos, a problemas e desafios formulados pelas necessidades práticas" (Sérgio de Iudícibus, 1982).

Como toda ciência, a Contabilidade possui Normas e Princípios que devem ser obedecidos, a fim de que se possa atingir seus objetivos. Os Princípios Contábeis constituem o núcleo central da estrutura contábil, frutos da evolução da prática contábil, devido a sua crescente importância no campo financeiro das entidades.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 29 de dezembro de 1993, publicou a Resolução nº 750, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, acrescentando-os às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Tal Resolução é de grande importância para a Contabilidade, pois trata-se de uma atualização substantiva dos Postulados, Princípios Geralmente Aceitos e Convenções Contábeis, que eram utilizados anteriormente a sua aplicação.

O profissional da área contábil deve mirar-se nos Princípios Fundamentais no desenvolvimento do seu trabalho, pois os Postulados, Princípios e Convenções, possuem influências concordes com a tendência norte-americana. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam um avanço das doutrinas e teorias relativas a Ciência Contábil, além de serem mais condizentes com a realidade brasileira.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, a que se refere a Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) 750-93 Artigo 39, são:

- I - Entidade
- II - Continuidade
- III - Registro pelo Valor Original
- IV - Atualização Monetária
- V - Oportunidade
- VI - Competência
- VII - Prudência

1.2.1. Princípio da Entidade

Uma Entidade Contábil pode ser qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas ou entidades, setor ou divisão, desde que efetue atividade econômica.

De acordo com o Artigo 40, da Resolução 750-93, o Princípio da Entidade determina que o Patrimônio (bens, direitos e obrigações avaliáveis em dinheiro) de uma Entidade não deve se confundir com o Patrimônio de seus sócios ou proprietários. Ou seja, a Entidade, de

qualquer natureza que seja, é autônoma.

O Contador, quando responsável por uma empresa, não deve registrar fatos contábeis relativos a outros patrimônios que não sejam dela mesma. No caso de uma empresa individual, por exemplo, os fatos relativos ao patrimônio da empresa não devem ser confundidos com os do patrimônio do seu proprietário. Cabe ao profissional estudar cuidadosamente o ambiente dentro do qual as entidades atuam, seja no seu processo interno de produção, seja nos fatores externos que possam influenciar seu desenvolvimento. Assim, por exemplo, uma empresa que tem um investimento relevante em várias outras e que influencia a gerência das outras pode ser mais bem apreciada e avaliada se consolidarmos as Demonstrações Contábeis da Controladora e das Controladas. Em outras circunstâncias, bastará avaliar o investimento pelo grau de participação no Patrimônio Líquido das investidas.

Isso não significa que o profissional deva se restringir a atuar somente em uma Entidade. Ele pode perfeitamente manter a contabilidade de outras empresas, e até dos sócios, mas deverá fazê-lo de forma distinta.

A observância do Princípio da Entidade constitui o "primeiro passo" para o contador formular, de maneira correta, os relatórios contábeis de uma entidade e atingir seus objetivos. Podem existir casos em que ocorra uma confusão entre patrimônios que relacionam-se dentro de um mesmo universo financeiro, como por exemplo, haver registros numa empresa, de itens patrimoniais (como imóveis ou veículos) pertencentes a seu proprietário. É incorreto proceder desta maneira, pois tal ato pode vir a prejudicar a entidade. O profissional que desrespeitar o Princípio da Entidade terá que arcar com consequências fu-

turas, além de comprometer a aplicação dos demais princípios e a informação gerada pelos relatórios contábeis.

1.2.2. Princípio da Continuidade

" A entidade é vista como capaz de manipular fatores, de agregar utilidade aos mesmos para, assim, obter suas receitas, e não é vista como vendedora de ativos que não forem especificamente destinados à venda." (Sérgio de Iudicibus, 1987)

O Princípio da Continuidade considera a entidade como algo contínuo, voltada para adicionar valor aos recursos que utiliza, e gerar receita, estando sempre em andamento, em continuidade.

Ao Contador, é preciso grande atenção nas avaliações das Demonstrações Financeiras da empresa no decorrer do exercício social, considerando os fatores internos e externos que influenciem no seu desenvolvimento, no sentido de observar sua continuidade. Se, entretanto, houver evidência de que a entidade não continuará operando por um período razoável (grandes e persistentes prejuízos), o profissional deverá informar aos responsáveis a respeito dessa circunstância.

" A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência..." (Parágrafo 29, artigo 50, Resolução nº 750-93). Para que haja uma correta aplicação do Princípio da Competência, é preciso relacionar as variações ocorridas no Patrimônio durante o período, e estudar a situação de continuidade (ou descontinuidade) da empresa. Se o profissional não utilizar o Princípio da Continuidade no decorrer do seu trabalho, poderá fornecer

informações inverídicas, que poderão incorrer em erros administrativos, principalmente no processo de tomada de decisões.

1.2.3. Princípio do Registro pelo Valor Original

"Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade." (Artigo 79, Resolução 750-93)

Pode-se considerar o Princípio do Registro pelo Valor Original como consequência da continuidade da entidade. É importante que, no desenvolver da empresa, as entradas sejam contabilizadas pelo seu valor de compra. Outros valores futuramente agregados aos valores de entradas, no caso de vendas de produtos da empresa (há a adição dos custos na produção), devem ser registrados em contas independentes, respeitando seu valor original. O mesmo procedimento aplica-se às entradas que estão sujeitas a depreciações, amortizações, correção monetária, reavaliações, ou outras adições impostas. É importante que se mantenha o valor original do bem, direito ou obrigação, inclusive quando houver sua saída do patrimônio.

Segundo Sérgio de Iudicibus (1987), o Princípio do Registro pelo Valor Original baseia-se em uma sequência lógica estrutural, que permite ao responsável pela entidade um certo controle das entradas de Ativos e Passivos desde a sua origem. Em economias com moeda de poder aquisitivo constante, a observância deste Princípio esclarece alguns

fatos no que diz respeito a continuidade da empresa. Em economias inflacionárias, será preciso avaliar as perdas ocasionadas pela inflação durante o exercício. O mecanismo de atualização monetária dos itens do patrimônio é um processo complexo, no entanto, indispensável na obtenção de informações que sejam úteis para a elaboração das Demonstrações Contábeis e demais Relatórios.

1.2.4. Princípio da Atualização Monetária

" Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais." (artigo 80, Res. 750-93)

A observância do Princípio da Atualização Monetária é indispensável para a formulação dos Relatórios Contábeis, que determinarão a situação financeira das entidades. O fato é que, em economias inflacionárias (como ocorria no Brasil antes do Plano Real), há perdas relevantes no poder aquisitivo dos componentes do patrimônio. Os valores registrados pelo Custo original (de acordo com o Princípio do Registro pelo Valor Original), ficam defasados, pois há uma desvalorização da moeda nacional.

Quando não há uma atualização monetária dos componentes patrimoniais de uma empresa, ocorrem perdas substanciais no poder aquisitivo do patrimônio. O não registro destas perdas, pode ocasionar distorções nas Demonstrações Contábeis, e posteriormente, resultados errados de suas avaliações.

A Lei 6.404/76 tornou obrigatória a correção monetária de determinados elementos do patrimônio no artigo 185. Tal artigo foi complementado e devidamente atualizado em 1989 (pela Lei 7.799/89). Ainda surgiram outras leis para dar continuidade ao assunto, como a Lei 7.738, de 9 de março de 1989, ou a Lei 7.799, de 10 de julho de 1989.

É preciso atenção na utilização do Princípio da atualização Monetária, ao escolher os critérios de correção monetária, e indexadores ou taxas que reflitam a perda do valor aquisitivo da moeda, para que haja uma correta atualização dos valores que sofreram perdas com a inflação.

É importante que, após atualizados, os valores sejam expressos em moeda nacional, de acordo com os itens I e II, artigo 89, da Res. 750-93. É necessária a expressão formal em moeda nacional, para que os componentes patrimoniais permaneçam corretos.

" A atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período." (item III, artigo 89, Res. 750-93)

Não se deve confundir Atualização Monetária com Avaliação. A Lei 6.404/76 detém artigos tratando dos dois assuntos de forma distinta. A atualização monetária apenas corrige o patrimônio das perdas ocorridas pela inflação. A avaliação é realizada em virtude da defasagem entre o valor de custo (mesmo corrigido monetariamente) dos itens

do permanente e o valor de mercado. Sem a devida atualização, o patrimônio se desvaloriza dentro do mercado, e é prejudicado.

1.2.5. Princípio da Oportunidade

" O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do Patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram." (art. 69 da Resolução CFC nº 750-93)

O Princípio da Oportunidade mira-se no registro das mutações patrimoniais, contemplando os aspectos físicos e monetários das operações, registrando-as no período em que ocorrem, mesmo quando não houver certeza de sua concretização.

Ao registrar receitas, despesas, immobilizações, ou qualquer outra operação que diga respeito a entidade, o contador deverá fazê-lo de forma que respeite os elementos quantitativos e qualitativos da mutação ocorrida.

Quando se tratarem das receitas, por exemplo, deve-se haver o registro correto do valor da receita, da data em que ocorreu, o número da nota fiscal, enfim, todos os dados da operação. O registro reconhece as variações ocorridas no patrimônio, que é a base para a elaboração das Demonstrações Contábeis.

1.2.6. Princípio da Competência

B5FEAC

"As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento." (artigo 9º, Resolução CFC nº 750-93)

Segundo o Princípio da Competência, as **mutações ocorridas no patrimônio** devem ser registradas no momento em que ocorrem, mesmo quando não houver certeza de futuro pagamento ou recebimento das **mesmas**. Para cada receita, devem ser demonstradas as despesas incorridas durante o período que **levaram à realização** desta.

Por exemplo, no caso de vendas a prazo, a empresa **deve registrar a ocorrência** dessa operação, mesmo que não receba o pagamento no mesmo período. **É importante o registro da receita** para controle das **mutações ocorridas no patrimônio**. O mesmo procedimento deve ser mantido no caso de compras a prazo feitas pela empresa. Todas as **despesas** devem ser corretamente registradas, ou seja, de acordo com o fato gerador.

O principal **objetivo desse princípio** é manter a veracidade dos fatos ocorridos em um patrimônio. Ao fazer o cálculo da apuração do resultado do exercício, a empresa obterá o lucro (ou prejuízo) **gerados pelas despesas e receitas** registradas. A apuração do resultado, quando correta, permite ao contador estimar **operações futuras**, e observar a continuidade da entidade.

1.2.7. Princípio da Prudência

"Artigo 10. O princípio da Prudência determina a adoção do

menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido." (Resolução CFC nº 750-93)

As mutações patrimoniais registradas, que só serão realizadas em períodos posteriores, constituem o objeto do Princípio da Prudência. O contador deve agir com cuidado ao estimar os valores dos recebimentos ou pagamentos futuros, pois não há total certeza suas realizações.

Se uma entidade realiza uma venda a prazo, com vencimento em 30 dias, o contador deve registrar todos os dados da operação na data da venda (respeitando-se os princípios da Oportunidade e Competência). Ao estimar o valor do Ativo e do Passivo para períodos posteriores, o profissional tem que assumir uma posição realista, onde podem ocorrer, ou não, os recebimentos decorrentes da venda efetuada.

Sendo assim, ao mostrar uma visão pessimista (menor valor para Ativos, e maiores para Passivos) ao proprietário ou responsável pela empresa, fará com que este realize as operações futuras com precaução, evitando que a empresa aplique recursos que ainda não recebeu.

A postura que o contador deve assumir, terá de ser objetiva, prudente e imparcial. Ao apresentar a situação econômico-financeira do patrimônio, o profissional deverá expor todos os problemas que possam existir na empresa, e alertar o(s) proprietário (s) sobre operações que possam prejudicar o seu bom andamento.

BSFEAC

1.3. Os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Demonstrações Contábeis

A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é indispensável na correta elaboração dos Relatórios Contábeis, principalmente das Demonstrações Contábeis. As demonstrações possuem inúmeras e importantes funções dentro do ambiente financeiro de qualquer entidade, tais como, demonstrar as mutações ocorridas no patrimônio durante um determinado período, mostrar a situação econômico-financeira da empresa, dentre outras.

Registrar as mutações patrimoniais de acordo com os princípios fundamentais constitui a base para a elaboração das Demonstrações Contábeis (ou Demonstrações Financeiras). Ao adquirir procedimentos não condizentes com os princípios contábeis, o contador poderá comprometer o desenvolvimento da empresa, e conseqüentemente, sua continuidade. As Demonstrações Contábeis mostrarão uma visão distorcida da situação da empresa, que poderão levar ao administrador ou responsável pela entidade, a tomar decisões desfavoráveis para o seu bom andamento.

A Legislação Societária admite a aplicabilidade dos princípios contábeis no registro das ocorrências do período. Apesar do limite imposto pelos procedimentos contidos na Lei 6.404/76 e Lei comercial, os Princípios Fundamentais de Contabilidade constituem o direcionamento que o profissional possui para elaborar de forma ética e exata, as Demonstrações Contábeis.

BSFEAC

CAPITULO II

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1. A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas)

A Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, dispõe sobre as Sociedades por Ações. É também denominada Lei das Sociedades Anônimas. Na época em que foi sancionada, a Lei 6.404/76 foi de grande importância para as Sociedades Anônimas, e posteriormente, para os demais tipos de sociedade.

Apesar de ter como objeto as Sociedades por Ações, a Lei 6.404/76 constituiu o marco inicial na evolução da área contábil no Brasil. Possibilitou a Contabilidade mostrar seu real valor, e os benefícios decorrentes do correto uso de suas técnicas.

A Lei das S. A. detém em vários de seus artigos, normas relativas ao uso da Contabilidade. As normas gerais relativas às Demonstrações Contábeis, encontram-se nos parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º do artigo 176 da referida Lei. Tratam, basicamente e de forma resumida, da publicação das demonstrações obrigatórias, do agrupamento de pequenos saldos, do agregamento de contas de natureza semelhante, da proibição de designações excessivamente genéricas nas demonstrações, e ainda registro da destinação dos lucros, e a utilização de notas explicativas complementares.

O artigo 177 refere-se a escrituração (registro das mutações patrimoniais) e aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos:

"A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência." Os princípios devem ser aplicados em conjunto com a obrigatoriedade da Lei.

O caput do artigo 176 determina a obrigação das Sociedades Anônimas na publicação das seguintes Demonstrações Financeiras (tratamento dado às Demonstrações Contábeis na Lei):

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração dos Lucros/Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- c) Demonstração do Resultado do Exercício;
- d) Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos;
- e) Notas Explicativas.

Essa obrigatoriedade resultou na maior valorização do trabalho do Contador dentro da empresa, já que as Demonstrações Contábeis mostram a situação econômico-financeira da entidade, bem como as variações ocorridas no Patrimônio.

Do artigo 178 ao 185, há a divisão do Balanço Patrimonial, classificação das suas contas, critérios de Avaliação e Correção Mone-

BSFEAR

tária. O objetivo da divisão do Balanço consiste em haver uma padronização, que sirva para todas as companhias, e facilite o trabalho do fisco, principalmente no que diz respeito ao cálculo do Imposto de Renda.

Os artigos 186, 187 e 188, aplicam-se, respectivamente, às Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstrações de Resultado do Exercício, e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

Há ainda artigos da Lei das S.A. que discorrem sobre o Relatório da Administração (artigo 243), e sobre os procedimentos das Sociedades Controladoras para elaborar as Demonstrações Consolidadas (Seção IV, Capítulo XX).

Encontram-se na Lei 6.404/76 outros artigos que tratam de elementos importantes na preparação das Demonstrações Contábeis, ou relativos às técnicas contábeis utilizadas pela entidade. Podemos citar os artigos 190 e 191, que discorrem sobre o Lucro Líquido, principal objetivo da Demonstração de Resultado do Exercício. Ou a Seção II do Capítulo XVI, que dispõe sobre as Reservas e Retenção de Lucros.

A Legislação Fiscal tornou tais determinações da Lei 6.404/76 obrigatórias também para os demais tipos de sociedades. Por essa razão, todas as empresas, no Brasil, divulgam suas Demonstrações Contábeis sob a forma prevista na Lei das S.A.

2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

"As Demonstrações Contábeis são peças resultantes do sistema contábil de uma entidade qualquer, que retratam as posições patrimonial, econômica e financeira dessa entidade numa determinada data." (Newton Jacques Studart, 1987)

De acordo com o conceito acima, as Demonstrações Contábeis são peças, ou seja, ajudam na consecução dos objetivos da Contabilidade dentro de uma entidade. Em conjunto com outras Técnicas Contábeis, as Demonstrações permitem a empresa proceder corretamente no processo de tomada de decisões. A avaliação das Demonstrações Financeiras permite ao Contador fazer inferências sobre o futuro da empresa. Ou seja, explorar tendências futuras, planejar as suas ações.

Entre suas outras funções, as demonstrações permitem aos acionistas, investidores, e ao Fisco, uma visão da situação financeira da empresa, bem como mostrar as mutações patrimoniais ocorridas no período. Podem servir como base para formulação de outros Relatórios contábeis, como Análises de Balanço, Auditorias, Relatórios da Administração, Pareceres de Auditores Independentes, e até mesmo servir como objeto nas investigações em Perícias Contábeis.

Para se tornarem eficazes aos seus usuários, as Demonstrações Contábeis devem desenvolver um bom elenco de contas, que contemple todas as atividades operacionais da empresa, e utilizar os recursos tecnológicos da informática atuais. Devem ainda se estruturar de acordo com as obrigatoriedades da Lei 6.404/76, e das Normas Brasileiras de Contabilidade, sempre operando respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

2.1. BALANÇO PATRIMONIAL

BSFEAC

"O Balanço é a Demonstração Contábil que tem por finalidade apresentar a situação patrimonial da empresa em dado momento". (Sérgio de Iudícibus, "et alii", 1983).

Muitos estudiosos denominam o Balanço Patrimonial como principal Demonstrativo contábil, pois ele apresenta de forma adequada e resumida as variações ocorridas no Patrimônio em um determinado período. A NBC-T-3 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 3), aprovada pela Resolução CFC 686-90, dispõe sobre "Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis", e conceitua o Balanço Patrimonial como *demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.*

O Balanço constitui o resultado de inúmeras operações e registros contábeis, e é dividido de forma ordenada em dois componentes do Patrimônio:

- a) ATIVO;
- b) PASSIVO;

- a) Ativo

A Resolução CFC nº 686-90, determina que o Ativo compreende as aplicações de recursos representadas por bens e direitos.

As contas pertencentes ao Ativo, devem posicionar-se do lado esquerdo em um Balanço Patrimonial, pois representam a parte positiva do Patrimônio (recursos próprios).

A Lei das Sociedades Anônimas divide o Ativo entre os seguintes grupos, que devem ser dispostos em ordem decrescente de grau de liquidez (artigo 178, parágrafo 1º):

- Ativo Circulante;
- Ativo Realizável a Longo Prazo;
- Ativo Permanente, que subdivide-se em Investimentos, Ativo Imobilizado e Ativo Diferido.

b) Passivo

"O Passivo compreende as origens de recursos representadas por obrigações" (Res. CFC 686-90), isto é, são as quantias que a empresa deve a terceiros (recursos de terceiros). Constituem algumas das obrigações assumidas normalmente por uma entidade: Títulos a Pagar, Contas a pagar, Fornecedores, Impostos a pagar, etc.

Os componentes do Passivo devem ser discriminados no lado direito em um Balanço Patrimonial.

A Lei das S.A. divide o Passivo entre os seguintes grupos (artigo 178, parágrafo 2º):

- Passivo Circulante;
- Passivo Exigível a Longo Prazo;
- Resultados de Exercícios Futuros;
- Patrimônio Líquido, dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A posição dos componentes patrimoniais dentro de um Balanço, deve-se ao fato de permitir aos usuários uma análise adequada da si-

tução econômico-financeira da entidade.

BSFEAC

Em resumo, a estrutura básica de um Balanço Patrimonial (de acordo com a legislação societária e normas brasileiras de contabilidade) posiciona-se da seguinte forma:

BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
Disponível	Créditos por Financiamento
Caixa	Títulos a Pagar
Bancos c/Movimento	Debêntures
Aplicações de Liquidez Imediata	Conversíveis em ações
	Não conversíveis em ações
Créditos	Fornecedores
Investimentos Temporários	Impostos a Recolher
(-)Duplicatas a Receber	Adiantamentos a Clientes
(-)Provisão p/Devedores Duvidosos	Dividendos a Pagar
(-)Duplicatas Descontadas	Provisão p/Imposto de Renda
Outros Créditos	EXIGIVEL A LONGO PRAZO
Títulos a Receber	Empréstimos e Financiamentos a
Cheques em Cobrança	Longo Prazo
Adiantamentos a Terceiros	Provisão p/Imposto de Renda
Impostos a Recuperar	Diferido

Balanco Patrimonial (continuaçao)

Estoques	RESULTADOS DE EXERCICIOS FUTUROS
Produtos Acabados	PATRIMONIO LIQUIDO
Mercadorias para Revenda	Capital Social
Matérias-primas	Capital Subscrito
Despesas Antecipadas	(-)Capital a Integralizar
Prêmio de Seguro a Apropriar	Reservas
Assinaturas e Anuidades a Apro-	Reservas de Capital
priad	Reservas de Reavaliação
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	Reservas de Lucros
Empréstimos Compulsórios	Lucros ou Prejuízos Acumulados
Empréstimos a Longo Prazo	
Prêmios de Seguro a Apropriar a	
Longo Prazo	
PERMANENTE	
Investimentos	
Terrenos	
Obras de Arte	
Imobilizado	
Imóveis	
Instalações	
Diferido	
Gastos Pré-operacionais	

2.1.1. ATIVO CIRCULANTE

De acordo com a Lei das S.A., artigo 179, item I, o Ativo Circulante compreende: as disponibilidades, os direitos realizáveis no

curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

O Ativo Circulante contém, entre outros, os elementos do ativo que possuem liquidez imediata. São bens e direitos facilmente conversíveis em dinheiro, consumidos ou vendidos a curto prazo. Representam recursos que podem ser aplicados nas operações da empresa em situações que exijam o uso imediato da moeda (dinheiro em espécie).

O Ativo Circulante divide-se em 5 (cinco) subgrupos, de acordo com a NBC-T-3.2.2.10:

- Disponível;
- Créditos;
- Estoques;
- Despesas Antecipadas;
- Outros Valores e Bens.

2.1.1.1. DISPONIVEL

Constituem as disponibilidades da entidade, recursos pertencentes a empresa, que representam dinheiro em espécie, ou valores equivalentes, que podem ser utilizados nas operações da companhia, quando se tratarem de despesas ou recebimentos decorrentes de transações durante o exercício, ou qualquer outro tipo de investimento que venha a ajudar a empresa atingir seus objetivos, como as aplicações de liquidez imediata, por exemplo.

As contas mais utilizadas no Disponível, são: a conta Caixa, Bancos Conta Movimento, e as Aplicações de Liquidez Imediata.

A conta Caixa "Inclui dinheiro, bem como cheque em mãos, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente" (Eliseu Martins, "et alii", 1990). O Caixa dentro de uma entidade é utilizado em vários tipos de operações. Nesta conta há um fluxo de entradas e saídas muito grande, pois no dia-a-dia das empresas (principalmente nas empresas comerciais), ocorrem despesas de pequeno valor, recebimentos decorrentes de vendas à vista, adiantamentos a empregados, etc. Normalmente, o Caixa é utilizado no caso de eventuais despesas decorrentes do cotidiano das empresa. é mais seguro e conveniente para a empresa, operar através de contas correntes em bancos.

Segundo o professor Eliseu Martins, as contas de livre movimentação mantidas pela empresa em bancos, também são consideradas disponíveis. Normalmente, são intituladas na conta Banco Conta Movimento. A diferença da conta Caixa para Banco Conta Movimento é que, as disponibilidades encontram-se em contas bancárias. O efeito é o mesmo, pois cheques em mãos possuem alta liquidez no Mercado. Ao movimentar as operações através de *Depósitos Bancários à Vista* (outra denominação da conta Banco Conta Movimento), a entidade assegura suas disponibilidades, e as usa quando precisa, deixando-as de forma segura em agências bancárias. Pode-se concretizar qualquer operação que exija dinheiro através da emissão de cheques da empresa. Além de poder receber pagamentos eventuais ou quitação de duplicatas.

A aquisição de contas correntes é um processo seguro, em que transações que antes eram feitas no caixa, podem ser efetuadas através da conta Banco Conta Movimento. O responsável pela empresa precisa conferir sempre os saldos bancários através de conciliações bancárias.

para evitar que a conta fique credora. A conciliação bancária consiste em comparar os saldos da contabilidade com os extratos bancários, com a finalidade de controlar as operações ocorridas durante o período.

"As aplicações de curtíssimo prazo no mercado financeiro também são consideradas como disponíveis.

A diferença entre o valor aplicado e o valor do resgate bruto é receita financeira. O tratamento do Imposto de Renda retido na fonte depende da legislação em vigor na data da operação." (Eliseu Martins et alii, 1990)

Apesar de constituírem aplicações de curto prazo, as Aplicações de Liquidez Imediata (denominação da conta no balanço) evitam que as disponibilidades fiquem defasadas, quando for o caso da empresa operar com altas taxas inflacionárias. Muitas vezes, ocorrem perdas quando o dinheiro fica parado dentro da entidade. Ao aplicar as disponibilidades em aplicações financeiras, a empresa gera receitas financeiras, que podem ser facilmente resgatadas, no caso de haver necessidade da moeda nacional em espécie.

A Lei 6.404/76 estabelece os critérios da Avaliação do Ativo no artigo 183 e parágrafos, onde reforça o uso dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. No caso das contas do Disponível, devem ser avaliadas pelo valor nominal da moeda. Os bens e direitos disponíveis em moeda estrangeira, devem ser avaliados pelo custo de aquisição em moeda nacional, atualizado pela variação da taxa cambial na data do balanço.

2.1.1.2. CRÉDITOS

" São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e outros direitos" (NBC-T-3.2.2.10, item I, alínea b).

Os títulos de crédito e os valores mobiliários são considerados no Balanço Patrimonial na conta Investimentos Temporários. A denominação "Investimentos Temporários" é correta, pois tratam-se de pequenas e temporárias aplicações das disponibilidades, que não devem ultrapassar o exercício social da entidade.

Os investimentos tratados neste item, geralmente são aplicações em: títulos emitidos pelo Governo, Certificados de Depósito Bancário, Investimentos temporários em ouro, Letras de Câmbio, dentre outras aplicações. São vários os investimentos que podem ocorrer durante o exercício, cada um com suas particularidades. É preciso observar, que cada investimento possui data específica, taxas de rentabilidade, prazos de aplicação distintos. Quando houver mais de uma aplicação dentro da conta Investimentos Temporários, deve haver uma separação em subcontas específicas.

Ainda configurando os Créditos, encontram-se as contas relativas a vendas a prazo de mercadorias ou serviços realizadas pela empresa. São valores a receber que se agrupam no Balanço através das contas Clientes e Duplicatas a Receber. Cabe a empresa decidir qual denominação utilizar para a evidenciação no Balanço Patrimonial. Podem existir contas retificadoras de Clientes e Duplicatas a Receber, como a Provisão para Devedores Duvidosos, por exemplo.

A conta Duplicatas a Receber representa direitos a cobrar dos clientes. É uma conta diretamente relacionada com as receitas da

empresa, normalmente representada por faturas ou duplicatas em aberto. Devem haver os registros na conta duplicatas a receber, no ato da venda (aquisição do direito), e na quitação da dívida do cliente (pagamento da venda a prazo). Segundo Eliseu Martins et alii (1990), deve haver uma divisão na conta Duplicatas a Receber, ao ocorrerem vendas de serviços ou mercadorias a empresas Controladas e Coligadas. A conta será dividida em duas subcontas: uma subconta evidenciará os clientes que não tenham vínculo com a empresa; e outra evidenciará as operações ocorridas entre empresas Controladas e/ou Coligadas.

As contas retificadoras de Clientes e Duplicatas a Receber, geralmente existem, devido a formação de provisões ou desconto de duplicatas. A provisão que constitui retificação das vendas a prazo, é feita para cobrir prováveis perdas ocorridas na cobrança dos valores a receber. Ao efetuar uma venda a prazo, o negociante não tem plena certeza do recebimento relativo na operação. Para não incorrer em perdas futuras, a empresa determina uma porcentagem sobre o valor da venda para conta Provisão para Devedores Duvidosos, com o objetivo de cobrir as perdas decorrentes do não pagamento dos créditos.

As contas referentes ao desconto das duplicatas, configuram no balanço na conta Duplicatas Descontadas. Essa conta só é registrada no Balanço Patrimonial, no caso em que as empresas efetuam o desconto de duplicatas a receber em bancos. O objetivo desta conta, é apenas o controle do recebimento de duplicatas por parte dos clientes.

Os Créditos determinados pelas normas de contabilidade podem se originar de operações que possuem relação direta ou indireta com o objeto da empresa. A meta principal é adquirir recursos, que serão

reinvestidos na empresa, para ajudar a manter sua continuidade dentro do Mercado.

A avaliação das contas dos Créditos, segundo o artigo 183 da Lei das S. A., deve proceder segundo os seguintes critérios:

- As contas dos direitos de natureza semelhante aos Créditos, pelo valor dos direitos, excluídos os prescritos, menos a provisão para ajustá-lo ao valor provável de realização;

- nos casos de existirem cláusulas contratuais de correção monetária e juros, tais contas são atualizadas de acordo com estas;

- as contas dos direitos de natureza semelhante a Investimentos, não classificado no Permanente, pelo custo aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor, admitindo-se o aumento do custo de aquisição até o valor do mercado, para registro da correção monetária, variação cambial e juros.

2.1.1.3. Outros Créditos (outros Valores e Bens)

"São os não relacionados às atividades fins da Entidade"
(NBC-T-3.2.2.10, item I, alínea e)

Os bens ou direitos que não estão relacionados com a atividade principal da empresa, mas que possuem alto grau de liquidez, devem configurar no Ativo Circulante da empresa. O profissional deve atentar para o prazo de realização destas contas, que não podem ultrapassar o exercício seguinte.

A conta Outros Créditos é a denominação geralmente usada no

Balanco Patrimonial. Os créditos pertencentes a essa conta que são normalmente usados, segundo Eliseu Martins et alii (1990), são:

- Títulos a Receber
 - a) Clientes-Reneqociação de Contas a Receber
 - b) Devedores Imobiliários
 - c) Empréstimos a Receber de Terceiros;
- Cheques em Cobrança;
- Dividendos Propostos a Receber;
- Juros a Receber;
- Adiantamento a Terceiros;
- Impostos a Recuperar;
- Imposto de renda a Restituir.

Podem existir créditos que se enquadram na Conta Outros Créditos. No caso de surgirem outros direitos, estes devem se enquadrar em "Outros Créditos", em subcontas que especifiquem sua natureza.

Os critérios de avaliação dos itens dos Créditos, também são aplicáveis para os bens e direitos pertencentes ao grupo Outros Créditos.

2.1.1.4. ESTOQUES

"São 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 afins da Entidade". (NBC-T - 3.2.2.10, item I, alínea c)

O professor Sérgio de Iudicibus (1987) determina que os estoques representam um elemento altamente relevante do Ativo, que tem por objetivo a venda ou utilização própria, de bens adquiridos ou produzidos pela empresa.

Os estoques aparecem no Balanço Patrimonial em vários estágios. Podem se configurar no Balanço em subgrupos pertencentes à Conta Estoques: Produtos Acabados; Mercadorias para Revenda; Produtos em Elaboração; Matérias-Primas; Materiais de Acondicionamento e Embalagens; Materiais Auxiliares; Manutenção e Suprimentos Gerais; etc.

A empresa deve controlar as entradas e saídas de mercadorias e produtos através de inventário. É preciso o registro correto em Inventário, para possibilitar o cálculo dos Custos de Mercadorias Vendidas (CMV), ou Custos dos Produtos Vendidos (CPV), quando se tratarem de empresas industriais, que serão incluídos na Demonstração de Resultado do Exercício. O papel da conta Estoques é de grande importância para a determinação do resultado do período.

É importante que o Inventário de uma Entidade relativo a determinado período seja autêntico, correto. O Inventário constitui a base para o Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas. A empresa pode utilizar as sistemáticas do Inventário Permanente ou do Inventário Periódico.

2.1.1.4.1. Inventário Periódico x Inventário Permanente

O Inventário Periódico de uma empresa consiste no conhecimento do volume de seus estoques (para fins contábeis), no final de cada período. Resulta no levantamento (contagem física) dos itens es-

tocados. O Inventário Periódico permite obter o CMV/CPV do período, através da fórmula: $CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$.

O Inventário Permanente consiste no controle de cada operação efetuada (entradas ou saídas) nos Estoques da companhia. Isso permite que se conheça, após cada operação (quer de compra, quer de venda) o nível de seus Estoques.

"O melhor sistema é o inventário perpétuo (permanente) auxiliado por contagem total ou por amostragem no final de cada período. A contagem total seria melhor, e, usualmente, é exigida para finalidades de auditoria externa." (Sérgio de Iudícibus, 1987)

A adoção do Inventário Permanente traduz resultados mais próximos da realidade nos valores dos Estoques de uma entidade. O Inventário Periódico mostra valores distorcidos no cálculo do CMV/CPV, pois não tem condições de detectar saídas não motivadas por vendas (devoluções a fornecedores, roubos, perdas por incêndios, etc.). De acordo com Sérgio de Iudícibus, a utilização do Inventário Permanente em conjunto com o levantamento físico da movimentação dos Estoques, permite o conhecimento dos valores do CMV e do Estoque Final do período.

As mercadorias ou produtos estocados, devem ser avaliados corretamente, para configurar o valor dos Custos das Mercadorias (produtos ou serviços) Vendidas em conjunto com os dados fornecidos pelo Inventário Permanente.

2.1.1.4.2. Avaliação dos Estoques

Existem vários métodos de avaliação dos Estoques, que têm por base o custo de aquisição (custo histórico), custo de reposição (custo corrente), ou o preço da venda (preço de mercado) das mercadorias, produtos ou serviços pertencentes a empresa. As formas de avaliação dos estoques que adotam a sistemática do Inventário Permanente, normalmente, utilizam fichas que controlam o preço e a quantidade dos produtos ou mercadorias que se movimentam na empresa. O critério eleito pela Teoria Contábil baseia-se no custo histórico, que pode considerar ou não os efeitos da Inflação, em observância com o Princípio da Atualização Monetária, sendo que para os estoques das empresas comerciais e industriais não é permitido considerá-los:

- a) Método PEPS- "Primeiro a Entrar é o Primeiro a Sair";
- b) Método UEPS- "Último a Entrar é o Primeiro a Sair";
- c) Método do Custo Médio Ponderado Variável.

As fichas contêm todas as informações necessárias sobre os bens, como data de entrada, quantidade, valor de compra, valor de venda, data de saída, etc. Cada mercadoria ou produto consumido pela empresa deve possuir ficha própria de controle de estoques.

a) MÉTODO PEPS

O título se define por *si mesmo*. As mercadorias que foram adquiridas há mais tempo, são as primeiras a sair dos Estoques. Este controle é mantido através das fichas de estoques, que detém as datas de entrada e os preços dos componentes, fazendo com que as saídas ocorram com os primeiros produtos que foram consumidos pela entidade. (vide Anexo I)

b) MÉTODO UEPS

O método UEPS consiste na saída das unidades dos Estoques que foram adquiridas por último na empresa. É o oposto do método PEPS. A Legislação Fiscal não admite avaliação dos Estoques pelo método UEPS, pois tal método tende a aumentar o Custo das Mercadorias Vendidas, e conseqüentemente, a diminuição do Lucro do período. (vide Anexo II)

c) MÉTODO DO CUSTO MÉDIO PONDERADO VARIÁVEL

Através deste método, há uma fusão das quantidades monetárias decorrentes de novas compras com o custo total do que existia em estoque antes da compra. O novo custo unitário passa, então, a ser obtido pela divisão desse valor global pelo total de unidades existentes. (vide Anexo III)

Os métodos de avaliação mais utilizados pelas empresas, determinam os valores do CMV mais próximos da realidade, que posteriormente, influenciarão no cálculo dos lucros ou prejuízos do período, por figurarem na Demonstração de Resultado do Exercício.

2.1.1.5. Despesas Antecipadas

"São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial" (NBC-T-3.2.2.10, item I, alínea d)

De acordo com Eliseu Martins et alii (1990), as Despesas Antecipadas constituem despesas, cujos benefícios ou prestação de serviço ocorrerão no exercício seguinte. Normalmente, estas despesas são utilizadas dentro de um ano, todavia, se alguma despesa antecipada ul-

trapassar o exercício seguinte, deve configurar no Ativo Realizável a Longo Prazo. As despesas pagas antecipadamente serão utilizadas em atividades da entidade.

Os direitos que a empresa adquire ao pagar antecipadamente este tipo de despesa, não possuem garantia total de se concretizarem. A companhia é facultativo a apropriação de provisões relativas a possíveis perdas pela não concretização de tais direitos.

As despesas mais comuns a configurar na conta Despesas Antecipadas, são: Prêmios de Seguro a Apropriar, Assinaturas e Anuidades a Apropriar, Desconto de Duplicatas, etc. Quando as despesas forem de naturezas distintas, deve-se incluir subcontas relativas, sempre em ordem decrescente de liquidez.

A avaliação das contas de natureza semelhante às Despesas Antecipadas, de acordo com a Lei 6.404/76, deve ocorrer pelo valor aplicado menos a apropriação feita até a data do balanço.

2.1.2. Ativo Realizável a Longo Prazo

O Artigo 179, item II, da Lei 6.404/76, define a classificação das contas no Ativo Realizável a Longo Prazo: "Os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia".

No Realizável a Longo Prazo, encontram-se os bens e direitos que têm relação direta ou indireta com as atividades da Entidade, que possuem prazo de realização superior a uma ano. O Ativo Realizável a Longo Prazo divide-se em três sub-grupos (segundo Eliseu Martins, 1990):

- a) Créditos e Valores
- b) Investimentos Temporários
- c) Despesas Antecipadas

a) Créditos e Valores

Os Créditos e Valores, classificados no Realizável a Longo Prazo, são valores a receber de terceiros, com prazo superior ao término do exercício seguinte. Constituem os mesmos créditos relativos ao item 2.1.1.2 (Créditos) desta pesquisa. Ou seja, operações com clientes, ou indiretamente relacionadas com a atividade da empresa, mas que possuem prazo de pagamento superior a um ano. As Provisões para Devedores Duvidosos e os Impostos a Recuperar também enquadram-se no Ativo Realizável, desde que sejam relativos aos créditos acima citados.

Podemos ter, ainda, os Créditos e Valores relativos a empréstimos a longo prazo. Podem ser empréstimos a acionistas, Diretores, Coligadas e Controladas, e até mesmo os compulsórios (operações com o Governo). As contas intituladas nos Créditos e Valores, devem ser discriminadas no balanço (divididas em subgrupos), de acordo com a natureza da operação e conforme a relevância do seu valor para a empresa. Se uma operação do Realizável for de alto valor monetário, sendo de grande importância para a entidade, deverá ser separada em um

subgrupo distinto. Exemplo: Crédito de sócios, no caso de empréstimos a sócios da companhia que envolverem grandes valores.

b) Investimentos Temporários a Longo Prazo

Os Investimentos Temporários a Longo Prazo constituem o mesmo tipo de Investimentos citado no item 2.1.1.2 deste capítulo, com a diferença de terem vencimento superior ao exercício seguinte. A entitulação desta conta fornecida pelo professor Eliseu Martins (1990), ocorre pelo fato de que tais investimentos não têm caráter permanente dentro da empresa, sendo apenas provisórios. Deveria ser usada outra denominação para essa conta, pois os investimentos têm um longo prazo para se concretizarem. Os Investimentos com Incentivos Fiscais devem ser classificados também nesta conta.

c) Despesas Antecipadas

De acordo com Sérgio de Iudícibus et alii (1983), as Despesas Antecipadas compõem os pagamentos antecipados de itens que se converterão em despesa após o exercício seguinte à data do balanço.

As despesas citadas no item 2.1.1.5 deste capítulo podem ser incorridas após o exercício seguinte, como é o caso de Prêmios de Seguro a Apropriar a Longo Prazo. Caberá ao Contador verificar o prazo de aquisição dos benefícios ou serviços já pagos, e introduzir as Despesas Antecipadas no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo.

2.1.3. Ativo Permanente

São aqueles ativos que dificilmente serão vendidos, pois sua característica básica é não se destinarem à venda. A principal função do Permanente é fornecer meios para que se propicie a continuidade das empresas. No Permanente encontram-se equipamentos, prédios, instalações, dentre outros ativos que serão utilizados pela empresa durante sua permanência no Mercado. Pode-se dizer que os itens do Ativo Permanente não possuem nenhuma liquidez para a empresa, e sua reposição, ao contrário do Circulante, é lenta.

O Permanente subdivide-se em três grupos (de acordo com Art. 178, parágrafo 1º, item C, da Lei das S.A.):

- Investimentos;
- Imobilizado;
- Diferido.

2.1.3.1. Investimentos

"III - Em Investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou empresa." (Art. 179, Lei 6.404/76)

"Os Investimentos se caracterizam por serem aplicações de caráter permanente, que não se destinam à manutenção da atividade operacional da empresa, mas sim em obter rendimentos que se incorporarão ao patrimônio da companhia." (Marion & Iudicibus, 1990) Podem ser considerados Investimentos: terrenos, imóveis alugados a terceiros

Inss de Voto, para renda), obras de arte, etc.

Pode-se encontrar dúvidas ao determinar se uma conta ou operação deve ir para o Ativo Realizável a Longo Prazo (Investimentos Temporários a Longo Prazo), ou para Investimentos. Se a intenção do investimento é apenas obter um rendimento ou uma aplicação financeira realizável em uma data previsível, será um componente do Ativo Realizável a Longo Prazo. Se o investimento for de caráter permanente, mesmo que não estritamente ligado à manutenção da atividade da empresa, deverá ser classificado nesse grupo.

A avaliação dos Investimentos deve se proceder da seguinte maneira (segundo a Lei das S.A., artigo 183):

- as contas dos direitos referentes a participações relevantes¹ em controladas ou coligadas, pelo custo mais a correção monetária determinada pelo Método da Equivalência Patrimonial. O Método da Equivalência Patrimonial constitui o reconhecimento das rentabilidades decorrentes de investimentos em empresas Coligadas e Controladas no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos, com base na aplicação do percentual de participação sobre o Patrimônio Líquido da investida;

- as contas dos direitos referentes a participação não relevante² e de qualquer outra espécie, pelo custo de aquisição mais a

1 investimentos em Sociedades Controladas e Coligadas sobre cuja administração tenha influência ou de que participe com 20% ou mais do Capital Social, segundo a Lei das S.A.

2 investimentos de valores inferiores a 20% do Capital das Controladas e Coligadas ou sobre cuja administração não tenha influência, segundo a Lei das S.A.

correção monetária, menos a provisão para perdas, desde que estas tenham caráter permanente.

2.1.3.2. Imobilizado

"São os bens e direitos tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade" (NBC-T-3.2.2.1, item III, alínea b).

A Lei 6.404/76 refere-se ao Ativo Imobilizado em seu Art. 179, item IV: "Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com esse finalidade, inclusive os de propriedade industrial e comercial".

De acordo com as definições acima, o Imobilizado constitui um componente muito importante para a empresa. Os bens pertencentes ao Imobilizado se destinam totalmente à consecução dos objetivos da entidade. O Ativo Imobilizado detém bens tangíveis (possuem corpo físico), e bens intangíveis (direitos de propriedade). Os bens que ainda não estão em operação para a empresa, mas que se destinam a tal finalidade, fazem parte do Imobilizado.

O Ativo Imobilizado é composto de bens e direitos que praticamente não possuem liquidez para a companhia, tais como: prédio, terrenos, máquinas, equipamentos, veículos, marcas e patentes, etc. Cada tipo de bem configura uma subconta no Imobilizado (sempre por ordem decrescente de liquidez). As florestas e reservas de minérios também são consideradas itens do Ativo Imobilizado.

Exemplo de subcontas geralmente utilizadas em um Balanço Patrimonial, segundo Eliseu Martins et alii(1990):

1. Imobilizado - Bens em Operação

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

Máquinas, aparelhos e equipamentos

Equipamentos de processamento de dados(computadores)

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

Peças e conjuntos de reposição

Marcas, direitos e patentes industriais

Florestamento e reflorestamento

Direitos sobre recursos naturais

Benfeitorias em propriedades arrendadas

(-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumulada

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

Máquinas, aparelhos e equipamentos

Equipamentos de processamento de dados(computadores)

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

Peças e conjuntos de reposição

Marcas, direitos e patentes industriais

Florestamento e reflorestamento

Direitos sobre recursos naturais

Benfeitorias em propriedades arrendadas

2. Imobilizado em Andamento

Bens em uso na fase de implantação -

a. Custo corrigido (por contas)

b. Depreciação acumulada corrigida (por contas credoras)

Construções em andamento

Importações em andamento de bens do Imobilizado

Adiantamentos para inversões fixas

Almoxarifados de inversões fixas

As subcontas identificadas acima, são apenas exemplos dos componentes do Imobilizado mais utilizadas pelas empresas. Mas qualquer bem que se destine a manter a operacionalidade da entidade, deve ser discriminado no Ativo Imobilizado.

As subcontas do Imobilizado devem conter contas dedutivas, que representem valores das perdas decorrentes de desgaste pelo uso, deterioração física ou tecnológica, ou ação da natureza sobre os bens. As contas dedutoras dos bens tangíveis são as Depreciações Acumuladas, que são calculadas de acordo com a vida útil do bem. As contas retificadoras dos bens intangíveis são as Amortizações Acumuladas, que deduzem seu valor do Imobilizado no prazo relativo ao direito de uso do bem. Quando se tratar de recursos naturais, a diminuição é denominada Exaustão Acumulada, que é deduzida acordo com a capacidade de produção

dos bens (artigo 183, parág. 2º, da Lei 6.404/76).

As contas retificadoras do Imobilizado devem identificar os bens e direitos que estão sofrendo diminuição através de subcontas relativas a estes. Caberá ao Contador aplicar os critérios de cálculos das depreciações, amortizações e exaustões utilizando as determinações do fisco. Na apresentação do Balanço, o profissional deve identificar os métodos de cálculo da depreciação, amortização e exaustão nas Notas Explicativas.

A avaliação obrigatória do Imobilizado pela Lei 6.404/76, no artigo 183, deve proceder pelo custo de aquisição dos bens, mais a correção monetária, menos a depreciação, amortização e exaustão relativas a tais contas. A depreciação, amortização e exaustão são registradas pelo justo valor que representa o que elas indicam.

2.1.3.3. Diferido

Art. 179, Lei das Sociedades Anônimas: "V- no Ativo Diferido: as aplicações de recursos em gastos 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 anteceder o início das operações sociais".

O Ativo Diferido constitui aplicação de recursos em despesas, ou gastos, que contribuem para a obtenção de receita ou para a formação do resultado de mais de um (vários) exercício(s) social(is), tais como: gastos pré-operacionais, gastos de reorganização, pesquisa e desenvolvimento de produtos, etc. A utilização do Diferido deve se

BSFE

dar na fase pré-operacional da entidade. Os gastos incorridos nesta conta tem o objetivo de fornecer condições para a empresa se estruturar e participar do mercado competitivo.

Como os componentes do Diferido contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, são ativados para serem amortizados gradualmente, nos períodos em que os resultados para os quais contribuirão se formarão.

As principais contas existentes no Diferido, e normalmente utilizadas, são:

- Gastos de Implantação e Pré-Operacionais;
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos;
- Gastos de Reorganização.

As contas do Ativo Diferido devem ser avaliadas pelo valor do gasto, mais a correção monetária, menos a sua amortização (artigo 183, item IV, Lei das S.A.).

A amortização deve ser feita de acordo com o prazo de direito de uso, que o Fisco delimita entre 5 e 10 anos, a partir do uso-fruto do benefício do gasto efetuado, de acordo com o artigo 184 da Lei 6.404/76.

2.1.4. Passivo Circulante

"São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial" (NBC-T-3.2.2.11, item I).

O Passivo Circulante consiste em direitos de terceiros, que a empresa deve reconhecer como despesas no ato do seu pagamento. São totais a serem pagos por danos a serem suportados ou por serviços a serem prestados. As exigibilidades do Circulante configuram compras a prazo, empréstimos a curto prazo, impostos a recolher, enfim, todas despesa a prazo, que possui reconhecimento até o término do exercício social subsequente.

O Passivo Circulante é disposto nos seguintes grupos conforme Eliseu Martins et alii (1990):

- a) Empréstimos e Financiamentos;
- b) Debêntures;
- c) Fornecedores;
- d) Obrigações Fiscais;
- e) Outras Obrigações;
- f) Provisões.

a) Empréstimos e Financiamentos

Consistem em empréstimos e financiamentos a curto prazo, de terceiros para a empresa. São obrigações a pagar da entidade, respeitando-se prazos, taxas de juros, ou qualquer outra exigência em cláusula contratual. O Contador da empresa deve verificar o prazo de pagamento (que não pode ser superior ao exercício social subsequente), para não confundir com Empréstimos e Financiamentos do Passivo Exigível a Longo Prazo.

Segundo Eliseu Martins et alii (1990), configuram em Empréstimos e Financiamento as operações relativas a: Credores por fi-

nanciamento, Financiamentos bancários a curto prazo, Títulos a Pagar, Encargos Financeiros a transcorrer (conta devedora), e Juros a Pagar de Empréstimos e financiamentos.

b) Debêntures

De acordo com o Art. 52, da Lei 6.404/76, "A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e do certificado". Ou seja, constituem direitos de terceiros sobre a empresa.

As Debêntures deverão ser emitidas de acordo com os dispositivos do Capítulo V da Lei das S.A., que tratam do assunto de forma completa e objetiva. A subconta Debêntures dentro do balanço, pode ainda ser dividida em Debêntures Conversíveis em Ações e Debêntures não Conversíveis em Ações, observando-se a natureza das Debêntures emitidas pela companhia.

c) Fornecedores

A subconta "Fornecedores" contém as operações relativas a compras a prazo da empresa a terceiros, de matérias-primas, mercadorias e outros materiais. Para que "Fornecedores" pertença ao Passivo Circulante é preciso que o pagamento das obrigações se limite ao prazo inferior a um ano.

d) Obrigações Fiscais

Podem ser denominadas, também, de Impostos a Recolher. Constituem obrigações de pagamento de impostos, taxas e contribuições ao Governo. As contas mais comuns que figuram no Balanço são:

- ICMS a Recolher
- IPI a Recolher
- Provisão Para Imposto de Renda
- Imposto de Renda a Pagar
- Contribuição Social a Recolher
- ISS a Recolher
- FIS a Recolher
- INSS a Recolher

A obrigação relativa aos impostos, depende do tipo de atividade das empresas, bem como a natureza das operações, valor das receitas ou existência de empregados. São impostos, taxas ou contribuições do Governo Federal, Estadual e Municipal. São direitos do Governo com relação às companhias.

e) Outras Obrigações

Constituem direitos de terceiros que não se enquadram nos itens anteriores, tais como: Adiantamentos a Clientes, Comissões a Pagar (créditos de empregados), Dividendos a Pagar, dentre outras obrigações assumidas pela empresa.

f) Provisões

As Provisões que figuram no Passivo Circulante, são obriga-

ções ou encargos sociais previamente calculados por estimativa, segundo Sérgio de Iudícibus et alii (1983). Muitas vezes não se sabe a data do vencimento de algumas provisões, mas é necessário seus registros, pois constituem despesas já incorridas pela empresa.

As demais provisões são resultantes de obrigações da empresa com terceiros. Podemos citar como exemplos, a Provisão de Férias (obrigações da empresa com seus empregados), Provisão de Comissões (baseada em estimativas), Provisão para Gratificações e Participações a Empregados (quando definidas pelo Estatuto Social da empresa), dentre outros.

Os componentes do Passivo devem ser avaliados segundo os critérios de avaliação contidos no artigo 184 da Lei 6.404/76. As exigibilidades devem proceder da seguinte maneira:

- as contas das obrigações conhecidas e calculáveis, pelo valor atualizado até a data do balanço;
- as obrigações em moeda estrangeira, atualizadas pela variação da taxa cambial até a data do balanço;
- as contas sujeitas a correção monetária e juros, atualizadas até a data do balanço.

2.1.5. Exigível a Longo Prazo

"São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situam-se após o término do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial (NBC-T-3.2.2.11, item II).

A definição de Resultados de Exercícios Futuros da Lei das S.A., é muito restrita ao assunto. O professor Eliseu Martins et alii (1990), defende que os Resultados de Exercícios Futuros são compostos pelas receitas recebidas ou faturadas antecipadamente, que não corram risco de devolução por parte da empresa, tais como aluguel recebido antecipadamente (com cláusula de não reembolso).

São obrigações que podem surgir, dependendo da ocorrência de um evento futuro. Ainda se enquadram nesta conta, subcontas retificadoras que contêm os custos ou despesas que contribuíram para a geração de tais receitas.

Contrapondo o conceito legal, as entidades que mais utilizam os Resultados de Exercícios Futuros são as empresas imobiliárias, por receberem esta faculdade da Legislação Fiscal, mas não por suas atividades se relacionarem com este grupo.

"Esse é um grupo do Balanço Patrimonial constante da Lei das S.A. que tem criado grandes divergências de interpretação quanto ao seu exato significado e conteúdo, ou seja, quanto às contas de que se compõe e em que hipóteses deve ser usado." (Eliseu Martins et alii, 1990)

Os Resultados de Exercícios Futuros possuem um tratamento na Lei muito limitado. Pode haver confusões relativas ao registro das mutações patrimoniais nessa conta, por parte dos usuários das Demonstrações Contábeis. Atualmente, há um empenho muito grande por parte de estudiosos da área para que os Resultados de Exercícios Futuros sejam extintos do Balanço Patrimonial.

De acordo com o artigo 184 da Lei 6.404/76, que trata dos critérios de avaliação do Passivo, as receitas classificadas na conta Resultados de Exercícios Futuros devem ser avaliadas pelos seus valores líquidos.

2.1.7. Patrimônio Líquido

A Lei das S.A. trata do Patrimônio Líquido e seus itens através do Artigo 182 e parágrafos. As Normas Brasileiras de Contabilidade também se referem ao Patrimônio Líquido de forma mais resumida e atualizada na NBC-T-3.2.2.12 (Resolução CFC 686-90).

O Patrimônio Líquido de uma entidade pode ser proveniente de Investimentos efetuados pelos proprietários (em troca de ações, quotas ou outras participações), ou Lucros Acumulados na entidade como fonte (adicional) de Financiamento.

Os itens pertencentes ao Patrimônio Líquido, devem ser avaliados pelo valor de aquisição corrigido monetariamente, segundo procedimentos da Lei 6.404/76 (artigo 184). A correção monetária é também, exigida por lei.

As contas que compõem o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em :

- Capital Social
- Reservas
- Lucros ou Prejuízos Acumulados

2.1.7.1 . Capital Social

"O investimento efetuado na companhia pelos acionistas é representado pelo Capital Social; este abrange não só as parcelas entregues pelos acionistas, como também os valores obtidos pela sociedade e que, por decisão dos proprietários, se incorporam ao capital social, representando uma espécie de renúncia à sua distribuição na forma de dinheiro ou outros bens". (Eliseu Martins et alii, 1990)

Dentro de um Balanço Patrimonial, a empresa deve dividir o Capital Social nas subcontas **Capital a Integralizar** e o **Capital Subscrito**. A subconta **Capital a Integralizar** (de natureza devedora) deve evidenciar o valor do **Capital Integralizado** (através de bens ou direitos) até então. O **Capital Subscrito** é a subconta que deverá registrar os valores de subscrição do Capital Social, de acordo com o Contrato Social da empresa.

A medida em que hajam integralizações do Capital, devem haver também a diminuição no Capital a Integralizar no valor correspondente das entradas. Exemplo de contabilização do Capital:

1. Na subscrição feita pelos acionistas (suponha que o valor do Capital seja de 1.000 unidades monetárias)

Capital a Integralizar	
a Capital Subscrito	
valor subscrição do Capital Social	1.000,00

2. Na integralização pelos acionistas

Banco, Imobilizado, etc

a Capital a Integralizar

valor integralização de dinheiro/bens 800,00

A Classificação no Balanço Patrimonial:

Capital Social

Capital Subscrito	1.000,00
(-) Capital a Integralizar	<u>200,00</u>
(=) Capital Realizado	800,00

A subconta Capital a Integralizar atingirá saldo nulo, quando o valor total do Capital Subscrito for integralizado.

O Capital Social poderá sofrer, posteriormente, acréscimos decorrentes de incorporação de reservas e lucros. Tal procedimento determina aumento no valor do Capital, que deverá ser informado através de aditivos ao Contrato Social/Estatuto da companhia. O aumento do Capital Social evidencia outros investimentos na entidade, por parte dos proprietários e acionistas. Podem ocorrer diminuições no Capital Social, que também devem ser informadas através de aditivos.

2.1.7.2. Reservas

"São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias" (NBC-T-3.2.2.12, item II).

As Reservas são divididas no Balanço de acordo com a sua origem:

1. Reservas de Capital

Conforme Eliseu Martins et alii (1990), as Reservas de Capital são constituídas com valores recebidos pela companhia que não transitam pelo Resultado como Receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartida qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou de prestação de serviços.

"Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado" (Parágrafo 29, Art. 182, Lei 6.404). O Capital Social de uma entidade está sujeito a desvalorização financeira devido as taxas inflacionárias que perduram em nossa economia. Para evitar defasagem nos valores relativos ao Capital da empresa, foi instituída a correção Monetária do Capital. Por um critério legal, ela não é incorporada imediatamente ao Capital Social, desde que não exceda o limite de 50% do mesmo.

As Reservas de Capital contém, além dos saldos da Correção Monetária do Capital Social, as Alienações de Partes Beneficiárias, as doações, Subvenções para Investimentos, etc.

2. Reservas de Reavaliação

Artigo 182, parág.39, Lei 6.404/76: "Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor

atribuídos a elementos do Ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do Artigo 89, aprovado pela Assembléia Geral".

O Artigo 89 (e parágrafos) citado no Artigo 182, trata sobre os procedimentos da empresa para avaliação dos seus bens. Tal Artigo determina que a avaliação dos bens deverá ser feita por três peritos ou por empresa especializada. Deverá ser emitido laudo pericial determinando o valor avaliado dos bens, e critérios utilizados na determinação da avaliação.

Se o laudo pericial for aprovado por assembléia geral, o valor das avaliações deverá se incorporar às Reservas de Reavaliações, pela parcela que exceder o antigo valor contábil. De acordo com Eliseu Martins et alii (1990), as Reservas de Reavaliação devem ser divididas entre as contas "Reavaliação de Ativos Próprios" e "Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial".

A reavaliação de ativos próprios diz respeito aos bens e direitos pertencentes à empresa. A reavaliação de ativos de coligadas e controladas se relaciona com os débitos feitos na conta de Investimentos em Coligadas e Controladas avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

A baixa posterior dessa conta de Reserva de Reavaliação deverá ser feita pela baixa dos ativos ou sua depreciação e amortização, já que, com o Regulamento do Imposto de Renda em 1977, limitou a reavaliação apenas ao Ativo Imobilizado (a Lei 6.404/76 considerava também os ativos da conta Investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial).

3. Reservas de Lucros

"Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia" (Art. 182, parágrafo. 4º. Lei das S.A.). É importante lembrar que estas não podem exceder o valor do capital social.

Além da Reserva Legal (5% sobre o Lucro Líquido para assegurar a integridade do capital), obrigatória para as sociedades anônimas de capital aberto, as companhias podem constituir sobre o Lucro:

- **Reservas Estatutárias:** são as reservas estabelecidas pelo estatuto da empresa, destinadas a fins específicos tais como, reservas para renovação de equipamentos da empresa, desde que suas finalidades não estejam cobertas pelas reservas criadas pela Lei das S.A.;

- **Reservas Para Contingências:** segregação de Reservas correspondentes a perdas extraordinárias futuras, que acarretarão diminuição nos lucros em exercícios futuros, conforme Eliseu Martins et alii (1990):

- **Reservas Orçamentárias (Reserva de lucros para expansão):** são as reservas destinadas à expansão do Ativo Circulante ou Permanente, prevista e aprovadas em orçamentos;

- **Reserva de Lucros a Realizar:** é uma conta optativa que refere-se a lucros economicamente existentes, mas financeiramente ainda não realizados, denominados Lucros a Realizar. A Lei das S.A. trata da formação destas reservas, que pode originar-se de saldo credor de correção monetária, de aumentos nos investimentos em coligadas e controladas, ou de lucros em vendas a prazo realizável após o término do exercício seguinte (artigo 197, parágrafo único). O referido parágrafo

determina que o valor das reservas será igual ao excedente do total dos lucros a realizar sobre o total das demais reservas de lucro já constituídas:

Reserva Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído: a constituição desta reserva observa-se quando a companhia tiver dividendo obrigatório a distribuir, mas não tiver condições financeiras para seu pagamento. O valor dos dividendos deve ser pago quando a empresa tiver condições financeiras de pagamento, até lá, deverá figurar nas reservas:

As reservas podem ser revertidas, no caso da empresa necessitar de recursos para pagamento de dividendos, nos casos da Reserva para Contingências, quando estas não ocorrerem, ou na Reserva de Lucros a Realizar, quando estes realizarem-se.

2.1.7.3. Lucros ou Prejuízos Acumulados

"São lucros retidos ou ainda não destinados e os não compensados, estes apresentados como parcela redutora do patrimônio líquido" (Normas Brasileiras de Contabilidade, Resolução CFC 686-90)

A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados representa a interligação entre a DRE e o Balanço Patrimonial, e contém os valores do resultado do exercício (lucro ou prejuízo) que não foram retidos como Reservas (Reservas de Lucros ou Reservas de Lucros a Realizar), e que não foram distribuídos entre os sócios ou acionistas (dividendos). Segundo entendimento da Comissão de Valores Mobiliários, as S.A. de Capital Aberto não podem manter saldo nesta conta, ou seja, todo lucro deve ser destinado.

2.2. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

NBC-T-3.3.1.1. A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade.

O objetivo da Demonstração de Resultados do Exercício é fornecer aos usuários da Demonstrações Contábeis da empresa, os dados básicos e essenciais da formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício.

Para se entender a DRE, é preciso ter conhecimento das variações do Patrimônio Líquido (receita, despesa). Basicamente, esta demonstração obtém seus resultados mediante o confronto entre as receitas e despesas ocorridas durante o período, observando-se o Princípio da Competência.

"Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos, ou à prestação de serviços" (Sérgio de Iudicibus et alii, 1983). Uma receita também pode derivar de aplicações financeiras ou títulos e de outros ganhos eventuais.

"A despesa é o valor do uso de bens ou serviços, que direta ou indiretamente, deverá produzir uma receita" (Sérgio de Iudicibus, 1983). Qualquer despesa é feita com o objetivo de se obter uma receita. Os custos decorrentes da produção de bens ou serviços, também são demonstrados na DRE e possuem o mesmo objetivo da despesa.

Caso as receitas obtidas superem as despesas e os custos, o resultado do período contábil será um Lucro Líquido, que provocará um aumento no Patrimônio Líquido. Se as despesas forem maiores que as receitas, ocorre um prejuízo que diminuirá o Patrimônio Líquido.

A Demonstração de 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

(-) Custo das Mercadorias (produtos ou serviços) Vendidas

(=) Lucro (Operacional) Bruto

(-) Despesas Operacionais

 Com Vendas

 Financeiras (deduzidas das receitas)

 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, e partes beneficiárias e contribuições para instituições ou

fundos de assistência ou previdência a empregados.

(=) Resultado Líquido do Exercício

(*) Resultado Por Ação (o montante por ação do Capital Social)

2.2.1. RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS

A Lei 6.404/76 denomina *receita bruta das vendas e serviços* e *receita líquida das vendas e serviços* (artigo 187, itens I e II). De acordo com o que foi definido anteriormente, podemos dizer que a obtenção de receitas gera aumento na situação líquida da empresa.

As receitas são as entradas ocorridas no patrimônio em determinado período, decorrentes de atividades operacionais da empresa. O registro das receitas deve se proceder na data de sua ocorrência, mesmo quando o seu recebimento for efetuado em período posterior (Princípio da Competência).

2.2.2. DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

As deduções da receita ocorrem devido a sua existência. 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 geralmente incidem sobre as receitas, são:

- IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados (federal);

- ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comuni-

cação (estadual), e Energia Elétrica (estadual);

- ISS- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (municipal);

-IVVD- Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto Óleo diesel (municipal);

-PIS- Programa de Integração Social (taxa federal);

-COFINS- Contribuição para o Finsocial (taxa do Governo Federal)

Os impostos são cobrados de acordo com o tipo de atividade da empresa, e de acordo com a legislação fiscal vigente na época. A arrecadação dos impostos será registrada no Passivo, na conta de Impostos a Recolher.

As receitas podem, ainda, sofrer deduções devido ao cancelamento de vendas e abatimentos autorizados nas vendas.

As devoluções (vendas canceladas) são mercadorias devolvidas por estarem em desacordo com o pedido (preço, qualidade, quantidade, avaria). As vezes, a empresa vendedora, na tentativa de evitar devoluções, propõe abatimentos no preço para compensar o prejuízo ao comprador. As vendas canceladas serão deduzidas da receita bruta com a denominação *Devoluções*. E os descontos sobre as vendas, com a denominação *Abatimentos* ou *Descontos*.

Outras deduções que porventura surgam na constituição da receita bruta, devem ser configuradas na Demonstração de Resultado do Exercício, afim de que se possa calcular corretamente o resultado do período.

2.2.3. RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS

A receita líquida das vendas e serviços constitui a receita bruta das vendas e serviços, menos as deduções ocorridas durante as operações. Tais deduções decorrem praticamente da existência da receita. Geralmente constituem impostos incidentes (ICMS, PIS, COFINS), cancelamento de vendas, abatimentos, dentre outras eventuais deduções que possam existir durante as vendas do exercício.

2.2.4. CUSTO DAS MERCADORIAS/PRODUTOS VENDIDAS (CMV)

Para se obter o Lucro Operacional Bruto da entidade, na DRE, é preciso subtrair o valor da receita líquida de vendas e serviços, do custo da mercadoria (ou do produto, ou do serviço) colocada à disposição do consumidor.

O Custo das Mercadorias Vendidas representa o valor atribuído às mercadorias/produtos negociadas pela empresa com seus clientes. Para conhecer o valor do CMV de um determinado período, é preciso que se tenha o correto controle de entradas e saídas dos Estoques de produtos ou mercadorias através de Inventários, e eficientes critérios de avaliação de estoques. Os Inventários determinam o valor do Estoque Final em determinado período, e podem ser apurados pela sistemática de "Permanentes" ou "Periódicos". A avaliação de estoques permite ao cálculo correto do CMV/CPV (maior detalhamento no item 2.1.1.4 deste capítulo).

2.2.5. DESPESAS OPERACIONAIS

A apuração do Resultado Operacional de uma empresa é obtido através da diferença entre o Lucro Bruto e as despesas operacionais, quais sejam:

- Despesas com vendas;
- Despesas financeiras (deduzidas das receitas financeiras);
- Despesas gerais e administrativas;
- Despesas tributárias.

As despesas operacionais são gastos necessários, que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

As despesas com vendas ocorrem durante a comercialização do produto dentro do mercado. São despesas com comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, com devedores duvidosos, enfim, qualquer despesa referente ao comércio e distribuição do produto, mercadoria ou serviço da empresa.

As despesas administrativas se enquadram nos gastos que visam à direção ou à gestão da empresa. São os honorários administrativos, salários do pessoal do escritório, materiais de escritório, etc.

As despesas financeiras são aquelas decorrentes de aplicações financeiras. Na DRE, as despesas financeiras devem subtrair das receitas financeiras relativas ao período em questão. No caso das receitas serem maiores que as despesas, devem intitular no demonstrativo como *receitas financeiras líquidas*.

Quaisquer outras despesas ou receitas relativas à operacionalidade da empresa, de caráter secundário, devem ser registradas em Outras Receitas e Despesas Operacionais, como é o caso de ganho/perda com Equivalência Patrimonial, por exemplo.

2.2.6. 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 companhia. 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 (ganho com a inflação) ou devedores (perdas com a inflação) decorrentes da atualização dos itens patrimoniais (determinados pela Correção Monetária do Balanço).

2.2.7. PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

As provisões para Imposto de Renda e Contribuição Social são despesas do exercício social em função de serem calculadas sobre o

lucro nele gerado (observando-se o Princípio da Competência). As provisões devem ser creditadas em contas do Passivo Circulante e são calculadas de acordo com a legislação vigente na época.

2.2.8. LUCRO LÍQUIDO (RESULTADO DO PERÍODO)

A Lei 6.404/76 dispõe sobre o Lucro Líquido e sua destinação nos artigos 191 e 192. A Retenção de Lucros é evidenciada na Seção II do Capítulo XVI da referida lei.

Obtém-se o Lucro Líquido após efetuar o cálculo das participações de Debitados, empregados, administradores, Partes Beneficiárias e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência a empregados, e diminuí-los do Resultado antes das Participações. Os valores relativos às participações acima, devem ser evidenciados no Estatuto da empresa, respeitando-se as disposições da Lei das S.A. sobre o assunto.

Segundo Sérgio de Iudícibus et alii (1983), o Lucro Líquido é considerado uma "sobra líquida" à disposição dos sócios ou acionistas, cuja destinação é configurada na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

É exigência do inciso VII do artigo 187 da Lei 6.404/76, que na DRE das sociedades Anônimas de Capital Aberto, seja exibido, em seu final, lucro (prejuízo) líquido por ação do Capital Social obtido pela divisão do resultado líquido do exercício pelo número de ações em que se divide o Capital Social da companhia (Sociedade Anônima).

serão verificadas as destinações do Lucro Líquido do exercício.

"Os ajustes de exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes." (parágrafo 1º, artigo 186, Lei 6.404/76)

A Lei das S.A. admite a retenção de lucros dentro da empresa (constituição de reservas), e a distribuição de Dividendos entre os acionistas.

O lucro retido na empresa pode ser utilizado para aumentar o Capital da empresa, ou a algum fim específico, como na retenção de reservas, tratadas no item 3.1.1.7.2 deste capítulo.

De uma forma resumida, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados segue a seguinte ordem:

Saldo de Lucros Acumulados no início do período
 (+/-) Ajustes de exercícios Anteriores
 (+) Correção Monetária sobre Saldo Inicial
 (+) Reversão de Reservas
 (+) Lucro Líquido do Exercício
 (=) Lucro Total Disponível
 (-) Transferências para Reservas
 Reserva Legal
 Reservas Estatutárias

ASFEAC

- Reservas para Contingências
- Reserva Orçamentária
- Reserva de Lucros a Realizar

(-) Dividendos

(=) Saldo de Lucros Acumulados no Final do Período

Por parte do lucro não distribuído aos proprietários e não utilizado para aumento de Capital e Reservas, será acumulado na conta Lucros Acumulados. No caso de prejuízos, cabe a entidade cobrir este valor com o montante registrado na conta Lucros Acumulados. Se os lucros não forem suficientes, a empresa pode utilizar-se das demais Reservas (no caso, Reservas de Lucros, Reservas de Capital, exceto a C.M. do capital).

A DIPA constitui instrumento de integração entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício, que determina o valor do saldo final dos Lucros/Prejuízos Acumulados, e a destinação do resultado líquido, fornecido pela DRE. Pode ser complementada pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, de acordo com a Lei.

2.3.2. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DM-PL)

"Parágrafo 2º. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia." (artigo 186, Lei das S.A.)

As Normas Brasileiras de Contabilidade relativas a DMPL, conceituam da seguinte maneira: "A demonstração das mutações do patrimônio líquido é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade."

Enquanto a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados evidencia apenas as ocorrências relativas ao Lucro/Prejuízo Líquido do período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido determina toda a movimentação do Patrimônio Líquido durante o exercício, inclusive as destinações do resultado e a formação e utilização de reservas (inclusive aquelas não originadas por lucro).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é considerada pela maioria dos estudiosos da Contabilidade, como mais completa e mais abrangente que a Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados. Infelizmente, a Lei das S.A. não tem a mesma visão dos profissionais da Contabilidade, pois esta demonstração contábil não é obrigatória na publicação das Demonstrações Financeiras do exercício social. Todavia, para que o contador possa obter melhores resultados para a companhia, deve-se publicar tal demonstrativo em conjunto com as demais demonstrações, principalmente quando se relacionarem a empresas que movimentam constantemente as contas do Patrimônio Líquido.

A CVM (Comissão de Valores Mobiliários) estabeleceu a obrigatoriedade de publicação da DMPL para as sociedades de capital aberto, através da Instrução nº 59, de 22/12/86. De acordo com tal Instrução 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 discriminando 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 DM-PI (vide Anexo IV).

2.4. DEMONSTRAÇÃO DE ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DO-AR)

De acordo com a NBC-T-3.6.1.1., A demonstração das origens

e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos tem por finalidade demonstrar as variações ocorridas no Capital Circulante Líquido (CCL) e também as origens dessas variações, em um determinado período. Ou seja, demonstra as fontes e aplicações dos recursos, onde são investidos os capitais da empresa.

Para iniciar a estruturação de uma DOAR, é preciso separar os componentes patrimoniais em Circulantes e Não Circulantes. Como já foi visto anteriormente, os ativos e passivos circulantes são os itens que possuem maior liquidez e maior grau de exigibilidade, respectivamente, dentro de uma entidade. A diferença entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante de uma empresa é o Capital Circulante Líquido. É baseado no CCL que a DOAR é formulada. Quando há variações no CCL, ocorrem variações no fluxo da DOAR.

Se há um aumento no Capital Circulante Líquido, significa que o ativo circulante é maior que o passivo circulante, ou seja, houve um maior número de origens. Já quando o resultado do CCL for negativo, significa que houve um número maior de aplicações dentro da empresa. A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos deve identificar o que gerou as origens e/ou aplicações e os seus respectivos valores, durante o exercício social.

2.4.1. Origens de Recursos

As origens das operações são os aumentos do CCL decorrentes das atividades rotineiras da empresa, refletidas, normalmente, em suas receitas e despesas. Isto significa que o Lucro Líquido afeta o resultado da DOAR. Além do Lucro Líquido, há as origens advindas de sócios ou terceiros, como por exemplo, o aumento do Capital Social em dinheiro (moeda nacional) e os Empréstimos e Financiamentos.

As adições ocorridas no valor dos componentes do Passivo Não Circulante (Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros ou Patrimônio Líquido) são considerados origens de recursos, bem como as baixas ocorridas no Ativo Não Circulante durante o período.

Um exemplo bastante útil de origem de recursos, pode-se obter em operações de Empréstimos Bancários (com prazo superior a um ano). Com a aquisição de empréstimos, há acréscimos no saldo do Passivo Exigível a Longo Prazo, e conseqüentemente, origem de recursos. As vendas de itens do Ativo Imobilizado também são consideradas origens, pois promove-se baixa nos saldos não circulantes dos ativos e aumento de saldos circulantes pela entrada 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:

- Correção Monetária do Balanço, que constitui apenas uma atualização do valor devido à Inflação;

- Resultado de Equivalência Patrimonial, que é o cálculo

do direito referente a empresa:

- Depreciação e Amortização, que são valores que visam cobrir perdas devido a ação do tempo, ou obsolescência;

- Variação Monetária, decorrente das operações no Exigível a Longo Prazo e Realizável a Longo Prazo.

Para proceder corretamente ao cálculo das origens e aplicações, basta atentar para o fato de que as origens consistem em aumentos no Passivo Não Circulante e diminuições no Ativo Não Circulante.

2.4.2. Aplicações de Recursos

O mesmo procedimento para o cálculo das origens, pode se aplicar para o cálculo das aplicações de recursos, só que de maneira oposta. Ou seja, os aumentos nos Ativos Não Circulantes e as diminuições nos Passivos Não Circulantes, configuram as aplicações de recursos em determinado período.

As aplicações de recursos mais comuns são aumentos no Ativo Permanente (principalmente Imobilizado e Investimentos), 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 DOPAR como aplicação.

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos deve se apresentar, de acordo com Eliseu Martins et alii (1990), 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 Circulantes do início e do fim do exercício e respectivo aumento ou redução." (vide Anexo V)

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.

2.5. NOTAS EXPLICATIVAS

"Parágrafo 4º. As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício." (Lei 6.404, artigo 176)

As Notas Explicativas, também denominadas "notas de rodapé", são obrigadas a serem publicadas em conjunto com as Demonstrações Contábeis com o objetivo de fornecer informações complementares e relevantes relativas a fatos ocorridos no patrimônio, que não foram evidenciadas nas demonstrações. (vide Anexo VI)

Segundo Eliseu Martins, et alii (1990), as informações fornecidas pelas Notas Explicativas são de grande importância para a entidade, no sentido de evitar distorções na análise das demonstrações, e só devem ser utilizadas para evidenciar uma abordagem mais ampla dos critérios escolhidos pela empresa para consecução de seus objetivos.

De acordo com a Lei das S.A., artigo 176, parágrafo 5º, as Notas Explicativas deverão indicar:

1. 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 de ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo.

a) Estoques: as notas devem indicar os critérios de avaliação utilizados nos estoques, se foi pelo método PEPS, UEPS, ou pela Média Ponderada;

b) Depreciação, Amortização e Exaustão: devem evidenciar os métodos utilizados para o cálculo das depreciações, amortizações e exaustões, bem como as taxas utilizadas para se obter os resultados;

c) Provisão para encargos: a base de contabilização da Provisão para Imposto de Renda, ou outros encargos;

d) Provisão para Riscos: a base de constituição da Pro-

visão para Devedores Duvidosos (taxa utilizada para seu cálculo);

e) Ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo: são os ajustes somados aos elementos, quando o valor de mercado for menor que o custo (Valores Mobiliários, mercadorias, produtos acabados, etc.);

f) Avaliação dos elementos patrimoniais: devem determinar o critério adotado no caso de Investimentos (Custo ou Equivalência Patrimonial), e critérios de registro dos Passivos (Exigível a Longo Prazo).

2. Os Investimentos em outras sociedades, quando relevantes. Considera-se relevante o Investimento:

a) Em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% do valor do Patrimônio Líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% do valor do Patrimônio Líquido da companhia.

3. O aumento de valor dos elementos de ativo que resultam de novas avaliações. Significa determinar o procedimento adotado para a consecução das Reservas de Reavaliação.

4. Os ônus reais constituídos sobre os elementos do Ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes. Devem evidenciar o valor dos ônus gerados, normalmente de Empréstimos e Financiamentos por instituições financeiras ou por fornecedores. Devem também ser declarados outros itens ofereci-

dos em garantia de empréstimos. Responsabilidades eventuais ou contingentes referem-se a causas trabalhistas, contingências físicas que representam riscos de perdas;

5. *A taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo.* Deve haver evidencição das operações a longo prazo, fornecendo informações importantes, tais como, o nome das instituições financeiras, as datas de vencimento das obrigações, o valor das taxas de Correção, garantias oferecidas, etc.;

6. *O número, as espécies e as classes das ações do Capital Social.* As notas devem determinar quais as opções da empresa, dentro da Lei, de classificação das suas ações (Ações Ordinárias ou Preferenciais, Nominativas, Endossáveis, etc.);

7. *As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício.* Definir a quantidade e valor na emissão e venda de Bônus de Subscrição (facultativo às S.A., pela Lei);

8. *Os ajustes de exercícios anteriores.* As notas explicativas devem determinar o valor dos ajustes ocorridos anteriormente, que irão influenciar nas demonstrações atuais, e suas origens. Os ajustes geralmente são provenientes de mudanças de critério contábil ou erros nos exercícios anteriores.

As Notas Explicativas podem ser bem detalhadas quando se tratarem de assuntos relevantes para a empresa, e podem se evidenciar através de quadros, informações entre parênteses ou tabelas, desde que sejam mencionadas de forma descritiva e alcancem o objetivo de comple-

mentar os dados fornecidos pelas demonstrações da empresa, de acordo com definições de Eliseu Martins e outros (1990).

Existem outros Relatórios Contábeis que podem exercer a mesma função das Notas Explicativas, fornecendo informações complementares às Demonstrações Contábeis, como é o caso do Relatório da Administração e do Parecer do Auditor Independente. Tais relatórios são facultativos a empresa, que deverá decidir se são relevantes as informações contidas para a entidade.

2.6. RELATORIO DA ADMINISTRAÇÃO

O Relatório da Administração é um complemento das informações decorrentes das Demonstrações Contábeis, pois objetiva fornecer dados relacionados a procedimentos futuros da empresa, ao processo de tomada de decisões, sem esquecer de fazer análises das ocorrências passadas.

é um relatório emitido pela administração ou diretoria da empresa, que detém suas conclusões sobre a sua situação, após análises feitas sobre as demonstrações.

"Apesar de ter grande importância dentro do contexto contábil, sua aplicação é observada com maior frequência em Sociedades Coligadas, Controladoras e Controladas. Além de evidenciar informações sobre os investimentos da companhia, menciona modificações ocorridas durante o exercício. Por ser um relatório descritivo, sua publicação em conjunto com as demonstrações contábeis é necessária para melhor compreensão dos resultados dos investimentos em coligadas e controla-

das (para as empresas Controladoras) e fornecer uma visão dos procedimentos futuros da companhia." (Eliseu Martins, et alii, 1990)

2.7. PARECER DE AUDITOR INDEPENDENTE

"A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente." (Normas de Auditoria Independente, Resolução 700/91)

As empresas podem solicitar, para maior segurança, o Parecer do Auditor Independente, onde haverá um sucinto exame das Demonstrações Contábeis em que o auditor informará sua opinião sobre os demonstrativos de forma imparcial, sempre baseando-se na Legislação Societária, nos Princípios de Contabilidade, e nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

"Muitas vezes ocorre que informações contidas nos comentários do auditor já constam de Notas Explicativas. Esta dupla evidência traz maior segurança para o usuário das Demonstrações Contábeis." (José Carlos Marion, et alii, 1990)

As Demonstrações Financeiras das Companhias Abertas serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Todos os Relatórios Contábeis e as Demonstrações possuem funções específicas e importantes para o futuro das entidades. A utilização de ambos, relacionando-os de forma correta, possibilitará aos usuários informações quanto ao bom andamento das transações da empresa. Cabe ao profissional da área contábil, proceder de forma correta na elaboração de tais relatórios, que é a base para a conquista do espaço da Contabilidade dentro do mundo empresarial.

CAPITULO III

OS EFEITOS INFLACIONARIOS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS

Através deste capítulo, tentar-se-á mostrar que os resultados das Demonstrações Contábeis são influenciados de forma representativa pela constantes taxas inflacionárias que perduram em nossa economia.

1. Efeitos Inflacionários

Em economias inflacionárias, ocorrem várias perdas nos componentes patrimoniais das entidades. As grandes taxas da inflação ocasionam baixa no poder aquisitivo dos bens, direitos e obrigações de qualquer ente de natureza econômica. Conseqüentemente, as Demonstrações Contábeis relativas ao período, estarão com distorções relevantes em seus valores informativos. Isso pode ocasionar conclusões errôneas sobre a situação financeira da entidade, e procedimentos inadequados nas tomadas de decisões.

O Governo, na intenção de evitar desvalorização dos componentes patrimoniais das entidades, introduziu em nossa economia critérios gerais de correção monetária, para que as demonstrações apresentassem resultados mais condizentes com a realidade brasileira. Tais critérios de correção, foram introduzidos de acordo com as necessidades da época, de forma que, os critérios de atualização monetária evoluíram e continuam evoluindo sempre, baseados na situação econômica do período.

2. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO E A OBRIGATORIEDADE POR

LEI

A correção monetária surgiu no Brasil, com o advento da Lei nº 6.404/76. O artigo 185 da referida Lei, torna obrigatória a correção dos itens pertencentes ao Ativo Permanente e Patrimônio Líquido das Sociedades de Capital Aberto. A obrigatoriedade da Lei 6.404/76 significou um grande avanço, no sentido de corrigir os efeitos inflacionários sobre os valores dos itens patrimoniais pelo seu valor histórico. A Lei das S.A. introduziu o critério de correção denominado posteriormente, de Correção Monetária do Balanço.

Em 10 de julho de 1989, surgiu a Lei nº 7.799, que adicionou outras contas que sofreriam correção monetária, além das anteriormente citadas na Lei 6.404/76. Ainda estabelecia que a correção monetária deve ser feita com base nos índices de variação diária de um BTN (Bônus do Tesouro Nacional) Fiscal fixado pelas autoridades federais. Anterior à Lei 7.799/89, foram estipulados como indexadores das Demonstrações Contábeis, inicialmente, a ORTN (Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional), e depois, a OTN (Obrigação do Tesouro Nacional), através da Instrução Normativa CVM nº 64, que estabeleceu critérios gerais de Correção Monetária Integral, assunto que será discutido ainda neste capítulo.

Após a Lei 7.799/89, surgiram decretos e leis atualizando e complementando a correção monetária exigida pela Legislação Fiscal e Societária, tais como:

* Medida Provisória nº 294, de 31/01/91, que extinguiu o BTN;

* Lei 8.200, de 28/06/91, regulamentada pelo Decreto 332, que utilizava a variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), como indexador das demonstrações contábeis anuais das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, instituindo o Fator de Atualização Patrimonial (FAP), bem como correção monetária pela diferença entre o IPC e o BTNF verificada no período base de 1990, que correspondia ao reconhecimento do Governo da sub-avaliação do BTN, e a Correção Especial das Contas do Ativo Permanente, que consistia na faculdade para as empresas corrigirem seus ativos por um índice que elas desejassem além da correção em UFIR;

* Lei 8.383, de 30/12/91, que estabelece como indexador utilizado na correção monetária das demonstrações financeiras a Unidade Fiscal de Referência (UFIR);

* Decreto 332, de 04 /11/91, que determina as contas obrigatórias no processo de atualização monetária, as formas de cálculo, baixas no Ativo Permanente, quotas de depreciação, amortização e exaustão, razão auxiliar em UFIR, correção do Balanço, lucro inflacionário (procedimentos a seguir), lucro inflacionário realizado, etc.

De acordo com o Decreto 332/91, as contas sujeitas a Correção Monetária do Balanço, são:

a) as contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização e exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos;

b) as contas representativas do custo dos imóveis não classificados na ativo permanente;

c) as contas representativas das aplicações em ouro;

d) as contas representativas de adiantamentos a fornecedo-

re de bens sujeitos a correção monetária, inclusive aplicação em consórcio, salvo se o contrato prever a indexação do crédito no mesmo período da correção:

e) as contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas;

f) as contas devedora e credora representativas de adiantamentos para futuro aumento de capital;

g) as contas integrantes do patrimônio líquido.

A Correção Monetária do Balanço consiste em corrigir as contas acima relacionadas baseadas de acordo com a inflação do período, através de indexadores estipulados pela Lei. O resultado da correção deve configurar na Demonstração de Resultado do Exercício, para o cálculo do lucro ou prejuízo do exercício.

Para atualizar devidamente os itens patrimoniais pelo critério de Correção Monetária do Balanço (CMB), a companhia deve proceder da seguinte forma:

- estabelecer indexador que corrigirá as contas obrigadas pela Lei. Atualmente, o indexador obrigatório pela Legislação Fiscal, é a variação da UFIR;

- registrar em moeda nacional as transações ocorridas no período e converter em UFIR as contas sujeitas a CMB pelo valor da UFIR relativa ao dia da operação;

- abrir uma ficha de Razão Auxiliar em UFIR para a conta corrigida, que permanecerá em valor de UFIR até a data de publicação das Demonstrações Contábeis. Na época de elaboração das Demonstrações Contábeis, os itens em forma de UFIR devem ser convertidos para moeda

nacional, através da utilização da variação da UFIR relativa ao dia (ou mês):

— o uso do Razão Auxiliar em UFIR tem a finalidade de controlar em moeda constante os itens corrigidos, e registrar possíveis aquisições ou decréscimos que possam ocorrer durante o exercício. Cada conta deve possuir uma ficha ou folha de razão auxiliar.

Pode-se citar como exemplo, a aquisição de um bem móvel por parte de uma empresa em 01/07/X2, no valor de \$100,00 (cem unidades monetárias). Para atualizar este item pela CMB, a entidade deve passar pelos seguintes estágios:

1. registrar o item no Imobilizado (subconta Móveis e Utensílios) pelo valor de entrada: \$100,00;

2. converter em UFIR, dividindo o valor do bem pela variação da UFIR na data de aquisição (vr. da UFIR em 01/07/X2 = 2.104,28): $100,00 / 2.104,28 = 0,0475$ (vr. do bem em UFIR);

3. abrir um Razão Auxiliar em UFIR, e registrar os dados do bem, controlando todas as aquisições que possam surgir no decorrer do exercício, convertendo-as em valor de UFIR;

4. na data de publicação do Balanço Patrimonial, converter o valor em UFIR para o valor em moeda nacional, utilizando o indexador referente ao dia (supondo que o exercício social termine no dia 31/12/X2, e o valor da UFIR seja de 7.340,03): $0,0475 \times 7.340,03 = 348,65$;

5. nas Demonstrações Contábeis, o bem passa a valer \$348,65, mas o valor da correção deve ser demonstrado nas contas de resultado. O valor da atualização é a diferença entre o saldo final, de \$348,65, e o saldo inicial, de \$100,00, totalizando o valor de \$248,65.

De acordo com Rilder Bezerra (1993), o critério de Correção Monetária do Balanço foi adotado com o objetivo de minimizar as variações de resultados geradas pelos efeitos da inflação nas Demonstrações Contábeis, bem como servir de base para os cálculos de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro apurado nas empresas durante o exercício social. É um procedimento correto, no entanto, incompleto, no sentido de atualizar alguns itens patrimoniais e incorrer em perdas nos demais, resultando em demonstrações com informações distorcidas para as entidades.

A partir da necessidade das grandes companhias de se obter resultados de acordo com a inflação do período nas Demonstrações Contábeis, houve um empenho elevado para desenvolver e aprimorar técnicas de reconhecimento da inflação mais eficazes, até se chegar ao critério da Correção Monetária Integral.

A Correção Monetária Integral é um instrumento introduzido pela Comissão de Valores Mobiliários que tem como função básica reconhecer devidamente as perdas e ganhos ocorridas dentro da entidade de acordo com os índices inflacionários durante um determinado período, segundo o Parecer de Orientação nº 27 da CVM.

3. CORREÇÃO MONETARIA INTEGRAL

A Correção Monetária Integral teve sua origem através da Instrução Normativa nº 64, de 19 de julho de 1987, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que sofreu mudanças relevantes com as IN 138/91 e 146/91, passou a exigir das companhias de capital aberto, Demonstrações Contábeis complementares elaboradas em moeda de poder

ASFEAC

aquisitivo constante. Tal Instrução definiu critérios básicos a serem adotados na elaboração das demonstrações complementares, e ainda estabeleceu como indexador a Obrigação do Tesouro Nacional (OTN), que evidenciava as variações inflacionárias da época. (Eliseu Martins, et alii, 1990)

O uso do critério de correção integral consiste em registrar os itens patrimoniais e operações relativas ao período em moeda de valor constante, que reflita as taxas inflacionárias. "Ao converter os valores das contas para uma moeda de poder aquisitivo constante, deve ser utilizado uma UMC (unidade monetária contábil), que reflete a desvalorização da moeda nacional durante o período." (Parecer de Orientação nº 27 - CVM)

Para se elaborar as Demonstrações Contábeis complementares em moeda de capacidade aquisitiva constante, é preciso conhecer e entender os itens monetários e não monetários do patrimônio. A Instrução CVM nº 191/92, que trata dos procedimentos básicos para a elaboração das demonstrações complementares, divide os itens patrimoniais em ativos e passivos monetários e não monetários, com a finalidade de se proceder ao cálculo correto dos valores defasados pela inflação. A conversão para moeda constante nos itens monetários é diferente para os itens não monetários.

Os tópicos seguintes, tratam sobre os itens monetários e não monetários do patrimônio, segundo Eliseu Martins et alii (1990).

3.1. ITENS MONETARIOS

A Instrução CVM nº 64/87 determinou que os itens monetários ativos e passivos que estivessem embutindo uma expectativa inflacionária deveriam ser trazidos a valor presente.³ Isso significa que todos os itens monetários pré-fixados ou pós-fixados, deverão ser ajustados a valor presente, para que seja possível apurar os valores reais do efeito inflacionário.

3.1.1. Ajuste a Valor Presente

A entidade que optar (ou for obrigada) pelo método de Correção Monetária Integral, deve ajustar os itens monetários e não monetários a valor presente, conforme trata o artigo 59 da Instrução CVM 64/87.

É importante para a autenticidade dos resultados das demonstrações complementares, que os valores dos ativos e passivos monetários sejam ajustados a valor presente, para depois serem convertidos em UMC, pelo seu valor real, e tratados por moeda de poder aquisitivo constante.

Os itens monetários, principalmente os pré-fixados, trazem embutidos em seus valores uma expectativa inflacionária que não mostra o valor real do bem, direito ou obrigação adquiridos. Esta expectativa deve ser retirada, registrada em receitas (ou despesas) financeiras, para que possamos apurar e corrigir o verdadeiro valor do item.

Para uma melhor compreensão, utilizar-se-á um exemplo for-

³ O valor dos itens monetários e não monetários, reduzidos da expectativa inflacionária geralmente adicionada.

necido pelo Boletim Temática Contábil e Balancos nº 40/94 (IOB), sobre as compras a prazo:

Quando as operações são processadas em hiperinflação, é hábito das empresas incorporar acréscimos de preço nas vendas a prazo, na intenção de cobrir as perdas decorrentes dos índices inflacionários relativos ao período de espera para receber sua duplicata ou pagamento. Ajustar a valor presente significa "separar" o valor da compra do valor da expectativa inflacionária. Os acréscimos decorrentes das compras devem ser registrados como despesas financeiras (Demonstração de Resultado do Exercício). No caso das vendas da companhia a prazo, o procedimento é o mesmo, e os aumentos nas vendas devem figurar nas receitas financeiras.

Ajustar a valor presente possibilita uma aproximação mais real dos valores monetários que operam no patrimônio das empresas. Ao ajustar e registrar corretamente os itens monetários durante o exercício social, as entidades evitarão uma maximização dos lucros do exercício, pois são afetados os valores da receita bruta, despesas e receitas financeiras, o custo das mercadorias (produtos ou serviços) vendidos. (Boletim Temática Contábil e Balancos nº 40/94)

"Este procedimento é o único que permite a homogeneização das operações a vista com as operações a prazo, possibilitando a comparabilidade das demonstrações financeiras dos diversos tipos de empresas, independentemente de elas operarem preponderantemente a vista ou a prazo." (Parecer de Orientação nº 27)

3.2. ITENS NAO MONETARIOS

Constituem os elementos patrimoniais não realizáveis em moeda (ativos), e não exigíveis em moeda (passivos). Dentre os ativos não monetários, temos os estoques, as despesas antecipadas, e as contas do ativo permanente. Dentre os passivos podemos citar as contas pertencentes ao patrimônio líquido, realizável a longo prazo e resultados de exercícios futuros.

O artigo 5º da Instrução CVM nº 191/92 determina que os itens não monetários deverão ser registrados pelo seu valor presente na data de sua aquisição ou formação.

4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM MOEDA DE PODER AQUISITIVO CONSTANTE (CORREÇÃO MONETARIA INTEGRAL)

4.1. Balanço Patrimonial Complementar

Para se proceder corretamente na elaboração do Balanço, o contador deve seguir as normas instituídas pela CVM mais atualizadas sobre o assunto, como é o caso da IN 191 de 15/07/92, que atualmente, detém os critérios básicos para elaboração das Demonstrações Contábeis em Correção Integral.

Os itens monetários do patrimônio devem permanecer com seus valores em real, após serem ajustados a valor presente quando necessário.

As despesas antecipadas e resultados de exercícios futuros devem ser trazidos a valor presente, convertidos em UMC (valor em UFIR) e terem seus valores em moeda nacional na data da elaboração do Balanço.

"Na atualização dos itens não monetários, o problema maior deve estar relacionado ao sistema de controle dos estoques, de maneira que todas as aquisições, gastos de fabricação, transferências, devoluções a valor unitário possam ser expressos em UMC, a partir de custos a valor presente. Esta é uma medida importante do ponto de vista de apresentação de demonstrações financeiras mais representativas da situação econômico-financeira da companhia, assim como em nível gerencial, pela apresentação da margem de contribuição e de resultados mais próximos da realidade." (Parecer de Orientação nº 27 - CVM)

O controle dos Estoques durante o exercício deve se proceder de forma diferente da legislação societária. As compras de mercadorias, produtos, matéria-prima, ou qualquer outro elemento pertencente ao estoque, devem ser ajustadas a valor presente e convertidas em UMC, a fim de evitar desvalorização dos seus valores. Os critérios para controle dos estoques, podem ser através do método PEPS, mas em moeda constante (procedimentos fornecidos pelo item 4 do Parecer de orientação nº 27). A legislação societária não exige a correção dos estoques, onde os valores no final do exercício encontram-se defasados pela inflação:

Como já foi citado no item anterior, os itens não monetários serão registrados a valor presente na data de suas aquisições ou formações, e posteriormente, convertidos em UMC. As vendas obrigadas à Correção Monetária do Balanço serão corrigidas da mesma maneira pela Correção Monetária Integral: através de razão auxiliar em UFIR e conversão para moeda nacional na data de publicação do Balanço Patrimonial.

As atualizações devem basear na mesma Unidade Monetária Contábil (utilizar o mesmo indexador), para que as Demonstrações Contábeis possam apresentar valores devidamente corrigidos e de forma uniforme.

4.2. Demonstração de Resultado do Exercício Complementar

Segundo Boletim Temática Contábil e Balanços nº 40/94 (IOB), todas as receitas e despesas ocorridas durante o exercício, devem ser ajustadas a valor presente, registradas e corrigidas na data de suas ocorrências, mesmo que os pagamentos ou recebimentos ocorram em períodos posteriores (respeitando-se o Princípio da Competência). Os profissionais devem proceder desta forma para obterem o resultado do exercício com valores mais próximos da realidade.

O valor dos custos das mercadorias (produtos ou serviços) vendidas é obtido através do controle de estoques em UMC, e convertidos a valor atual na data da demonstração.

As depreciações, amortizações e exaustões dos itens do ativo permanente relativos ao período são obtidos pelo controle em razões auxiliares em UFIR (mesmo procedimento de atualização dos itens não monetários). Os valores correspondentes as despesas do exercício devem ser trazidos a valor atual na data da DRE.

Os resultados da equivalência patrimonial são obtidos pelo controle do razão auxiliar em UFIR. A empresa não deve esquecer de registrar nas despesas/receitas financeiras as perdas/ganhos relativos as expectativas inflacionárias nos itens monetários.

4.3. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

De acordo com Eliseu Martins et alii (1990), a demonstração que menos sofre com os índices inflacionários é a DMPL. Isto porque a legislação societária admite a correção monetária dos itens pertencentes ao Patrimônio líquido, não representando muitas distorções ao ser comparada às demonstrações complementares atualizadas pela correção integral.

A elaboração da DMPL complementar baseia-se nos resultados de correção dos razãotes auxiliares em UFIR referentes as contas do PL (mesmo procedimento da legislação societária). Os saldos em UFIR devem ser convertidos em moeda nacional na data da elaboração pela variação da UFIR (diária ou mensal).

4.4. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos complementar

Segundo Eliseu Martins et alii (1990), para se elaborar a DOAR através da Correção Monetária Integral, o contador deve movimentar todas as contas não circulantes em moeda constante. O saldo das contas não circulantes deve ser convertido em moeda nacional na data da demonstração, determinando as origens e aplicações do período (utilizando o mesmo procedimento dos itens não monetários).

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é a demonstração mais prejudicada pela inflação, pois as variações no Capital Circulante Líquido estão defasadas quando elaboradas pela legislação societária. Isto se deve ao fato de não serem corrigidos todos

itens não circulantes da empresa, além de não haver os ajustes e valores presente necessários em determinadas transações.

4.5. Notas Explicativas e Relatório da Administração

A Instrução CVM 191/92 determina que as notas explicativas e o relatório da administração devem evidenciar seus valores em moeda de capacidade aquisitiva constante, de acordo com as demonstrações financeiras.

Este procedimento tem como objetivo fornecer informações mais compreensíveis aos usuários das demonstrações complementares, evitando análises erradas da situação econômico-financeira da entidade.

"A partir da Instrução CVM nº 201, de 19 de dezembro de 1993, as companhias abertas poderão divulgar apenas as demonstrações financeiras em moeda de capacidade aquisitiva constante, mesmo com diferença de resultado em relação à escrituração mercantil, caso em que, além das diferenças de resultado e patrimônio líquido, deverão ser evidenciados os demais títulos e saldos das contas patrimoniais que se apresentarem diferentes em relação ao balanço em moeda de capacidade aquisitiva constante." (Parecer de Orientação nº 27 - CVM)

A utilização do método de Correção Integral traduz para os seus usuários resultados menos distorcidos da situação econômico-financeira da entidade nas Demonstrações Contábeis do exercício. As informações fornecidas pela DRE complementar, tendem a apresentar resultados mais fiéis às ocorrências do período. Isto se deve por vá

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o advento da Lei 6.404/76, a Contabilidade passou a ter maior representatividade no âmbito econômico-financeiro de nosso país. Apesar de influenciar as práticas contábeis e ingerir na aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, a Lei das S.A. tornou obrigatória a publicação das Demonstrações Contábeis para as Sociedades de Capital Aberto. Tal obrigatoriedade resultou na maior valorização da Ciência Contábil, no sentido de fornecer informações relevantes para o desenvolvimento dos entes de natureza econômica no mercado competitivo.

Ao longo dos anos, observou-se várias mudanças nos procedimentos contábeis, através de Leis Complementares, decretos, Instruções Normativas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Normas Brasileiras de Contabilidade, dentre outros, objetivando melhorar a qualidade das Demonstrações Contábeis.

A obrigatoriedade da publicação das Demonstrações Contábeis pela Legislação Fiscal e Societária, objetiva orientar o Governo na arrecadação dos impostos. As funções das Demonstrações Contábeis ultrapassaram os limites de obrigatoriedade da Lei. Constituem "informativos" necessários na operacionalidade das empresas, que atuam englobando todos os componentes patrimoniais e as mutações ocorridas em determinado período, possibilitando dados essenciais no entendimento da situação financeira das entidades. É importante para o DESENVOLVIMENTO DAS EMPRESAS SABER USUFRUIR DAS INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS e UTILIZÁ-LAS EM PROVEITO PRÓPRIO.

Os usuários das Demonstrações Contábeis devem proceder à elaboração dos seus demonstrativos, de maneira a observar corretamente as exigências da Lei 6.404/76 e outras leis relativas ao assunto, é necessária a manutenção da integridade dos dados das Demonstrações Contábeis, utilizando conceitos e determinações dos Princípios e Normas Gerais de Contabilidade, sempre em harmonia com a Legislação Fiscal e Societária atuantes. Quando as demonstrações forem elaboradas apenas a nível informativo da entidade (sem a obrigatoriedade da Lei), devem observar as práticas e normas contábeis atuais.

Cada Demonstração Contábil possui sua determinada função sob 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 pelo 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 de 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 (constitui uma continuação da informação gerada pelo balanço);

- a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, além de apresentar as destinações da entidade para os lucros ou prejuízos relativos ao período (função da DLPA), demonstra as movimentações

ocorridas nas outras contas do Patrimônio Líquido. A DMPL é um relatório mais complexo, e dispensa o uso da Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados na maioria dos casos, e ainda acrescenta informações àquelas fornecidas pelo Balanço (por determinar a movimentação do PL) e Demonstração de Resultado do Exercício (destinação do lucro);

- a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos evidencia 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 de Resultado do Exercício e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;

- os demais relatórios, que são as Notas Explicativas, o Relatório da administração e o Parecer de Auditor Independente, fornecem informações que fortalecem o resultado das demais Demonstrações Contábeis, ou que facilitam na compreensão destas por parte dos usuários.

Depreende-se que, quando em conjunto, as Demonstrações Contábeis permitem o acúmulo maior de informações aos usuários da Contabilidade.

A fidelidade das informações das demonstrações pode ser comprometida pelas instabilidade econômica do país, resultante de altas taxas inflacionárias. Cabe ao profissional manter-se atualizado sobre os procedimentos usuais de correção monetária, pois a inflação gera distorções relevantes nos resultados das Demonstrações Contábeis. O critério de atualização monetária que permite valores mais condizentes com a realidade, atualmente, é o critério de Correção Monetária Integral. As entidades devem atualizar os seus itens patrimoniais de

acordo com os procedimentos da C.M.I., para obter resultados com o mínimo de distorções possíveis.

É importante lembrar que as Demonstrações Contábeis constituem relatórios que possibilitam, em conjunto com as demais práticas e técnicas contábeis, à consecução das funções desempenhadas pela Contabilidade, que são o planejamento e controle do patrimônio. A atualização das técnicas e práticas contábeis, sempre visando o aperfeiçoamento de acordo com nossa economia, permitirá a Ciência Contábil expandir seus campos de atuação e conquistar o espaço que lhe é devido no ambiente sócio econômico do Brasil.

O profundo conhecimento do objeto deste estudo é de grande importância para os profissionais que integram a área contábil. O aprimoramento das técnicas e procedimentos para a elaboração das Demonstrações Contábeis, bem como a legislação aplicada ao assunto, devem ser amplamente conhecidos, principalmente para os iniciantes na atuação da Ciência Contábil, tornando-os, assim, aptos para o mercado de trabalho.

BIBLIOGRAFIA

1. Bezerra, Rilder. Curso de Correção Monetária do Balanço. Conselho Regional de Contabilidade-CE, 1993.
2. Brasil, Presidência da República, Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.
3. Boletim Temática Contábil e Balanços nº 40. Como Ficam as Demonstrações Contábeis após o Real (1ª Parte). IOB, 1994.
4. Comissão de Valores Mobiliários. Instrução Normativa nº 191. Diário Oficial da União, 1992.
5. Comissão de Valores Mobiliários. Parecer de Orientação nº 27. Diário Oficial da União, 1994.
6. Iudicibus, Sérgio de. Análise de Balanços. 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1982.
7. Iudicibus, Sérgio de et alii. Contabilidade Introdutória. 6ª edição, São Paulo, Atlas, 1983.
8. Iudicibus, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, 1987.
9. Marion, José Carlos & Iudicibus, Sérgio de. Contabilidade Comercial. 3ª edição, São Paulo, Atlas, 1990.
10. Martins, Eliseu et alii. Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações. 3ª edição, São Paulo, Atlas, 1990.
11. Resolução CFC nº 686. Conselho Federal de Contabilidade. Rio de Janeiro, 1990.
12. Resolução CFC nº 700. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 1991.
13. Resolução CFC nº 750. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 1993.
14. Studart, Newton Jacques. Contabilidade Geral. 3ª edição, Ceará, Imprensa Oficial do Ceará, 1987.

BSFEAL

A N E X O S

ANEXO 1

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES PELO MÉTODO PEPS

(Fonte: Contabilidade Comercial, pág. 102)

Datas	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)	
		Unit.	Total		Unit.	Total		Unit.	Total
EI	-	-	-	-	-	-	20	20,00	400,00
5.mar	30	30,00	900,00	-	-	-	20 30 50	20,00 30,00	400,00 900,00 1 300,00
11.mar	-	-	-	10	20,00	200,00	10 30 40	20,00 30,00	200,00 900,00 1 100,00
17.mar	-	-	-	10 10 20	20,00 30,00	200,00 300,00 500,00	20	30,00	600,00
23.mar	30	35,00	1 050,00	-	-	-	20 30 50	30,00 35,00	600,00 1 050,00 1 650,00
29.mar	-	-	-	10	30,00	300,00	10 30 40	30,00 35,00	300,00 1 050,00 1 350,00

Observa-se que o estoque no final de março será de 40 unidades avaliadas a \$ 1.350,00 pelo PEPS. O CMV de março será de \$ 1.000,00 (\$ 200,00 + \$ 500,00 + \$ 300,00).

ANEXO II

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES PELO MÉTODO UEPS

(Fonte: Contabilidade Comercial, pág. 103)

Datas	ENTRADAS			SAIDAS			SALDOS		
	Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)	
		Unit.	Total		Unit.	Total		Unit.	Total
EI	-	-	-	-	-	-	20	20,00	400,00
5/mar	30	30,00	900,00	-	-	-	20 30 50	20,00 30,00	400,00 900,00 1.300,00
11/mar.	-	-	-	10	30,00	300,00	20 20 40	20,00 30,00	400,00 600,00 1.000,00
17/mar	-	-	-	20	30,00	600,00	20	20,00	400,00
23/mar.	30	35,00	1.050,00	-	-	-	20 30 50	20,00 35,00	400,00 1.050,00 1.450,00
29/mar.	-	-	-	10	35,00	350,00	20 20 40	20,00 35,00	400,00 700,00 1.100,00

Observa-se que o estoque final de março será de 40 unidades avaliadas por \$ 1.100,00 pelo uso do método UEPS. O CMV de março será de \$ 1.250,00 (\$ 300,00 + \$ 600,00 + \$ 350,00).

ANEXO III

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES PELO MÉTODO MÉDIA PONDERADA (Fonte: Contabilidade Comercial, pág. 104)

Datas	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)		Quant.	Valores (\$)	
		Unit.	Total		Unit.	Total		Unit.	Total
EI	-	-	-	-	-	-	20	20,00	400,00
5/mar.	30	30,00	900,00	-	-	-	50	26,00	1.300,00
11/mar.	-	-	-	10	26,00	260,00	40,00	26,00	1.040,00
17/mar.	-	-	-	20	26,00	520,00	20	26,00	520,00
23/mar.	30	35,00	1.050,00	-	-	-	50	31,40	1.570,00
29/mar.	-	-	-	10	31,40	314,00	40	31,40	1.256,00

O valor do estoque final (40 unidades) ficou sendo de \$ 1.256,00 pelo método do "custo médio ponderado móvel" enquanto o valor do CMV de março foi de \$ 1.094,00.

ANEXO IV

MODELO DE DMPL (DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO)

Movimentação	Cap.Soc.Reliz.	Res.de Capital	Res.de Lucros	Lucros ou Prej.Acumulados	Total do PL
Saldos em 31/12/X0	\$	\$	\$	\$	\$
Aum. de Capital					
Incentivos Fiscais		\$			\$
Cor. Monetária		\$	\$	\$	\$
Lucro Líq.do Exercício				\$	\$
Reserva Legal			\$	(\$)	
Dividendos Propostos (valor por ação)				(\$)	(\$)
Saldos em 31/12/X1	\$	\$	\$	\$	\$

(*) Os valores são expressos em moeda nacional.

ANEXO V

**MODELO DE DOAR
(DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS)**

ORIGENS

valores em R\$(moeda nacional)

Das operações sociais

Lucro Líquido (ou Prejuízo) do exercício _____
Resultados que não afetam a DOAR _____
 Depreciações e amortizações _____
 Resultado da Cor. Mon. do Balanço _____
 Baixa de investimentos _____
 Baixa de imobilizado _____

Dos Sócios

Aumento de capital em espécie _____

De Terceiros

Incentivos Fiscais _____
Aumento do exigível a longo prazo _____

Total (A) _____

APLICAÇÕES

Acréscimo de Investimentos _____
Aquisição de Imobilizado _____
Aumento de Diferido _____
Aumento do realizável a longo prazo _____
Dividendos propostos _____

Total (B) _____

Aumento do Capital Circulante Líquido

(A - B) _____

Variações no Capital Circulante Líquido

Ativo Circulante

No fim _____

No início _____

Passivo Circulante

No fim _____

No início _____

Aumento do Capital Circulante Líquido (C - D) _____

ANEXO VI

EXEMPLO DE NOTAS EXPLICATIVAS

(Fonte: Contabilidade Introdutória, pág. 222)

METALÚRGICA APOREMA S.A.
C.G.C. nº 00.000.000/0000 00
NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
EXERCÍCIO FINDO EM 30 DE JUNHO DE 19x2

- NOTAS
1. As Demonstrações Financeiras estão apresentadas em milhares de cruzeiros.
 2. O Ativo Imobilizado da empresa, bem como seus estoques estão segurados contra fogo, até 30-06-19x3, pelo valor de \$ 650.000.000, na Companhia Seguradora Amapá.
 3. O ATIVO PERMANENTE e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO da empresa estão escriturados em cruzeiros no Diário Geral e Razão Geral, e em ORTN no Razão Auxiliar.
A variação da ORTN no exercício foi considerada (hipoteticamente) em 30%.
 4. Os Equipamentos adquiridos em 19x2 foram escriturados no Razão Auxiliar em ORTNs (valor do dia). A variação no valor desta ORTN no fim do exercício foi de 25%.
 5. *Participação Societária*
A Empresa participa com 52,688% do capital da "AGROPECUÁRIA SÃO BENTO S.A.", no montante de \$ 13 172.000.
 6. Em cinco (5) de janeiro de 19x2 a empresa vendeu por Cr\$ 15.000.000 veículos contabilizados por \$ 30.000.000 com uma Depreciação Acumulada de \$ 15.000.000.
 7. *Depreciações, Amortizações*
As Depreciações e as Amortizações são contabilizadas com base no Método da Linha Reta (quota de depreciação constante), com base no custo histórico corrigido.
 - 7.1. Os Equipamentos foram considerados com uma vida útil de 10 anos, em consequência contabilizamos a depreciação a uma taxa de 10% ao ano.
 - 7.2. Os Veículos foram considerados com uma vida útil de 5 anos, e em consequência contabilizamos a depreciação a uma taxa anual de 20%.
 - 7.3. As Amortizações foram contabilizadas a uma taxa de 10% ao ano.
 8. Os empréstimos bancários foram obtidos no Banco Oiapoc S.A., a uma taxa de juros e correção monetária pré-fixada de 40% ao ano, pelo prazo de 8 anos, com 2 anos de carência, sendo que a primeira parcela anual vencerá em julho de 19x3 correspondente a 6,30% do total da dívida.
 9. A empresa avalizou um contrato de empréstimo e respectivas cédulas rurais, feito pela sua coligada. Agro-Pecuária São Bento S.A., no Banco Oiapoc S.A., no montante de \$ 200.000.000.

ANEXO VII

MODELO DE PARECER DE AUDITOR INDEPENDENTE

(Fonte: Normas de Auditoria - CFC)

MODELO

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da empresa ABC levantados em 31 de dezembro de 19XX e 19XX, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa ABC em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e a origem e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor - responsável técnico

Contador - Nº

de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº no CRC