

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

BSFEAC

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

ADRIANA MARIA DE SOUSA

FORTALEZA-CE

1996

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

BSFEAC

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

ADRIANA MARIA DE SOUSA

PROF. ORIENTADOR - JEANNE MARGUERITE MOLINA MOREIRA

FORTALEZA-CE

1996

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

BSFEAC

Adriana Maria de Sousa

Monografia aprovada em 30 / 08 / 96

Profa. Jeanne (Marguerite Molina Moreira)
(Orientadora)

Profa. Maria das Graças Arrais Araújo
(Convidada)

Profa. Maria das Graças Arrais Araújo
(Coordenadora)

Agradecimentos

A Deus pela Vida.

Aos meus pais pelo o incentivo.

A professora Jeanne pela paciência e dedicação.

E ao meu querido esposo por sua compreensão.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	01
2. CAPÍTULO I	
HISTÓRICO.....	02
2.1. BALANÇO PATRIMONIAL.....	02
2.2. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS NO BALANÇO PATRIMONIAL (SEGUNDO DECRETO-LEI Nº 2627/40).....	03
2.3. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS E PERDAS.....	04
2.4. AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA LEI ATUAL (LEI 6.404/76).....	05
3. CAPÍTULO II	
BALANÇO PATRIMONIAL.....	11
3.1. PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	11
3.2. REQUISITOS DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	12
3.3. GRUPOS DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	13
4. CAPÍTULO III	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	25
4.1. RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS.....	27
4.2. DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA.....	28
4.3. LUCRO OPERACIONAL BRUTO.....	30
4.4. PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.....	32
4.5. LUCRO LÍQUIDO (RESULTADO DO PERÍODO)	33
5. CAPÍTULO IV	
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA).....	35

6. CAPÍTULO V	
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL).....	37
7. CAPÍTULO VI	
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.....	40
7.1. ORIGENS DE RECURSOS.....	41
7.2. APLICAÇÕES DE RECURSOS.....	42
7.3. ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE	
RECURSOS.....	43
8. CAPÍTULO VII	
NOTAS EXPLICATIVAS.....	44
9. CONCLUSÃO.....	45
10. BIBLIOGRAFIA.....	48

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

1. INTRODUÇÃO

1 - INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo evidenciar as transformações ocorridas no estudo das Demonstrações Contábeis ao longo dos anos.

As Demonstrações Contábeis sofreram ajustes e algumas mudanças, no que se refere a estrutura, conceitos e conteúdo, que as fizeram mais completas, fornecendo aos seus usuários informações mais precisas e objetivas, facilitando a sua compreensão e análise, com isso facilitando a tomada de decisão pelos dirigentes da empresa.

Ao longo dos anos, observou-se várias mudanças e inovações nos procedimentos contábeis, através de Leis Complementares, Decretos, Instruções Normativas, emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) dentre outros, objetivando melhor a qualidade e a quantidade de informações das Demonstrações Contábeis.

Com a Lei 6.404/76 as Demonstrações Contábeis tornaram-se obrigatórias para as sociedades de capital aberto. Tal obrigatoriedade resultou na maior valorização das Ciências Contábeis no sentido de fornecer informações relevantes para o desenvolvimento dos entes de natureza econômica no mercado competitivo.

As Ciências Contábeis vem evoluindo sempre, e se concretizando como uma ciência de grande importância, 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.

CAPÍTULO I
2. HISTÓRICO

2 - HISTÓRICO

As Demonstrações Contábeis eram regulamentadas pelo Decreto - Lei Nº 2.627/40.

Segundo o Decreto - lei nº2.627/40, “o Balanço Geral das empresas era elaborado e divulgado com duas demonstrações contábeis, a saber:

- 1) Balanço Patrimonial
- 2) Lucros e Perdas

2.1 BALANÇO PATRIMONIAL

A demonstração estática do patrimônio em determinado período era chamada Balanço Patrimonial e tinha por finalidade demonstrar de forma sintética, todos os componentes patrimoniais.

A lei brasileira tornava obrigatória a elaboração do Balanço Anual, que deveria posteriormente ser transcrito no livro diário. Não era apenas por conveniência administrativa e legal, que se fazia necessário o levantamento do Balanço. Ele representava acima de tudo, uma prestação de contas para com investidores, autoridades fiscais e financiadores do patrimônio da empresa.

Segundo Decreto - lei Nº 2.627/40 “A obrigatoriedade da publicação do Balanço se referia tão somente às sociedades por ações, e as outras sociedades dependentes de autorização ou fiscalização do governo (Seguros, Cooperativas, etc.)

Na época da elaboração do Balanço deveria-se fazer a distinção entre as contas que representavam elementos patrimoniais (Contas Patrimoniais), das que representavam variações do patrimônio (Contas de Resultado).

“As Contas Patrimoniais, deveriam ser ajustadas em seus valores, para que representassem fielmente o que a empresa possuía, em seu patrimônio. Estas contas formavam o Balanço Patrimonial, que deveria ser o espelho, a fotografia da situação estática do patrimônio no momento de sua elaboração” (Franco, 1973).

“As Contas de Resultado, deveriam ser ajustadas em seus valores, para que representassem fielmente o resultado das atividades econômicas da empresa no exercício que se encerrava. Estas contas formavam a Demonstração de Lucros e Perdas, que deveria ser o

espelho das variações patrimoniais do exercício que se encerrava, evidenciando o resultado econômico daquele exercício”. (Franco, 1973)

2.2 CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS NO BALANÇO PATRIMONIAL (SEGUNDO, DECRETO - LEI Nº 2.627/40).

ATIVO	PASSIVO
Imobilizado. Fixo ou Estável	Não Exigível
Bens Imóveis	Capital
Bens Moveis	Reservas
Equipamentos	Lucros acumulados ou não distribuídos
Utensílios Diversos	Provisões
Cauções Permanentes	Exigível a Longo Prazo
Inversões Permanentes	Empréstimos
Realizável a Longo Prazo	Debêntures
Empréstimos	Financiamentos
Financiamento	Títulos a Longo Prazo
Títulos Diversos (longo prazo)	Exigível a Curto Prazo
Realizável a Curto Prazo	Duplicatas a Pagar
Duplicatas a receber	Débito a Fornecedores
Débito de Compradores	Salários a Pagar
Estoques	Débitos Fiscais
Créditos Diversos	Débitos Diversos
Contas a Receber	Contas a Pagar
Investimentos	Resultado Pendente
Disponível	Rendas a Vencer
Caixa	Contas em Pendência
Bancos	
Resultado Pendente	Contas de Compensação
Despesas Diferidas	Contrapartida das Contas de
Contas Aleatórias	Compensação do Ativo.
Contas em Pendência	
Contas de Compensação	
Contas de Ônus	
Riscos e Empenhos	

2.3. DEMONSTRAÇÕES DE LUCROS E PERDAS

De acordo com o Decreto - lei nº2.627/40, “A Demonstração de Lucros e Perdas era apresentada na forma horizontal. Do lado direito da demonstração eram relatados os valores correspondentes as Receitas Operacionais e Não-Operacionais do exercício, assim como a recuperação de despesas e a reversão de saldo não utilizado das provisões constituídas para indicar as perdas prováveis na realização de valores do ativo. Do lado esquerdo, a demonstração revelava os custos, as despesas e as provisões constituídas, incorridas no mesmo período, assim como a distribuição do lucro líquido.

O Decreto - lei nº2.627/40 regulamentou as Sociedades por Ações, e em seu Artigo 136, estabeleceu o seguinte:

“A demonstração da conta de Lucros e Perdas acompanhará o Balanço, e dela constarão:”

I- A Crédito

- a) O saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) O produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) As rendas de Capitais não empregado nas operações sociais;
- d) Lucros Diversos
- e) O saldo que deveria ser transportado para o exercício seguinte;

II- A Débito

- a) Saldo devedor do exercício anterior;
- b) Despesas Gerais;
- c) Impostos;
- d) Juros de Crédito de Terceiros;
- e) Amortização do Ativo;
- f) Perdas Diversas;
- g) Constituição de Reservas e Fundos Especiais;
- h) Dividendos que deveriam ser distribuídos;
- i) Percentagens pagas ou que deveriam ser pagas aos diretores;
- j) Saldo disponível para o exercício seguinte.

“Essas demonstrações somente indicavam a Situação Patrimonial e Econômica do Exercício, sem revelar a posição da empresa no exercício anterior”. (Walter, 1985). O mais importante é que as Demonstrações Contábeis regulamentadas pelo Decreto - lei nº2.627/40 não eram divulgadas, somente a partir da Circular Nº 179, de 11 de Maio de 1972, através da qual o Banco Central do Brasil baixava Normas de Contabilidade e Auditoria e disciplinava os Princípios Contábeis a serem observados pelas Sociedades de Capital Aberto, tornando assim esse o ponto de partida para uma abertura ampla das informações da empresa, para que os Acionistas, Clientes, Fornecedores, Governo e as Instituições, tivessem conhecimento da situação patrimonial e econômica da empresa.

A partir da Circular Nº 179, de maio de 1972 do banco Central do Brasil, “os Balanços não eram mais apresentados com as duas demonstrações. A sua apresentação era complementada por Relatórios da Administração e Notas Explicativas que indicavam os principais critérios adotados para a avaliação dos componentes patrimoniais e do resultado do exercício.

2.4 AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA LEI ATUAL (LEI 6.404/76)

A atual Lei das Sociedades por Ações apresentou profundas inovações no que se refere as demonstrações contábeis e ao seu conteúdo, bem como aos Princípios Contábeis então estabelecidos.

O objetivo essencial dessa lei, que se pode observar relativamente às Demonstrações Financeiras e aos Princípios Contábeis foi o da ampliação da quantidade de informações que as sociedades tem de divulgar, bem como da melhoria da qualidade e da confiabilidade das referidas informações.

A seguir mencionaremos as mudanças mais significativas introduzidas pela Lei 6.404/76:

2.4.1 Quanto ao volume das Demonstrações Financeiras

As Demonstrações Financeiras básicas exigidas para publicação são:

Lei Atual	Lei Antiga
1- Balanço Patrimonial.	1 - Balanço Geral
2- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.	
3-Demonstração do Resultado do Exercício.	
4- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.	2 - Demonstração de Lucros e Perdas
5- Notas Explicativas as Demonstrações Financeiras.	

Fazendo-se essa comparação em relação as demonstrações financeiras exigidas, nota-se que a lei atual exige a publicação de um maior número de demonstrações, conseqüentemente o número de informações fornecidas é bem maior que o exigido anteriormente.

2.4.2 Introdução da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Circular Nº 179, do Banco Central do Brasil, apesar de ter apresentado uma profunda evolução em relação a lei das Sociedades por Ações / 40, exigia somente o Balanço e a Demonstração de Resultados, sendo que esta última englobava também a movimentação da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, mas não apresentava de forma clara e definida o Lucro Líquido do Exercício, que é um dado essencial para análise. (Iudícibus, 1986).

A nova Lei veio eliminar totalmente essa imperfeição por meio da segregação daquela demonstração em duas, ou seja, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração do Resultado do Exercício.

Com esta inovação a formação do Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício, é fornecida através da Demonstração do Resultado do Exercício, e a movimentação da conta de Lucros Acumulados, que figura no Balanço, é fornecido pela Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

2.4.3 Introdução da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Esta demonstração é de grande utilidade para complementar o entendimento e a análise das operações do período, porque fornece dados sobre a origem dos recursos e a aplicação de recursos. (Iudicibus, *et alii*, 1986)

Esta demonstração não era considerada obrigatória pela antiga legislação, mas, em face da sua utilidade algumas empresas já a publicavam.

O texto da atual lei veio preencher esta lacuna, tornando básica e obrigatória tal demonstração, inclusive dando os critérios e informações básicas que devem ser adotadas pelas Sociedades Anônimas na sua preparação.

2.4.4 Demonstrações Financeiras Comparativas

De acordo com a Lei atual as demonstrações financeiras do exercício devem ser publicadas com os saldos respectivos do exercício anterior, para fins comparativos. Essa inovação foi muito significativa para a empresa e usuários das demonstrações, uma vez que na publicação da demonstração com duas colunas, sendo uma para os valores do ano anterior, e a outra para valores do ano, isso permitiu uma completa visualização da evolução das contas.

2.4.5 Notas Explicativas

As Notas Explicativas às demonstrações financeiras já eram adotadas pelas empresas de capital aberto, por exigência da circular Nº 179 do Banco do Brasil e, também por algumas empresas de capital fechado, em caráter de livre iniciativa.

A obrigatoriedade imposta pela nova Lei para todas as Sociedades Anônimas veio generalizar a adoção dessa prática.

As Demonstrações Financeiras devem ser complementadas por Notas Explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias.

2.4.6 Quanto a classificação de contas no Balanço

A atual Lei determina que as contas sejam classificadas de acordo com os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

As principais inovações quanto a classificação do ativo, além das mudanças de nome das contas, são:

Quadro Comparativo

ATIVO	
Lei Atual	Lei Anterior
Ativo Circulante	- Disponível
Ativo Realizável a Longo Prazo	- Realizável a Curto Prazo
-----	- Ativo Realizável a Longo Prazo
Ativo Permanente	- Ativo Pendente
Investimentos	Imobilizado
Ativo Imobilizado	- Financeiro
Ativo Definido	- Técnico
-----	- Contas de Compensação

1- Estabelecimento do Ativo Circulante, que anteriormente não havia oficialmente. Engloba os antigos grupos Disponível e Realizável a Curto Prazo.

2- Foi eliminado o grupo do Ativo Pendente, sendo que as contas tradicionais deste passaram a ter uma classificação mais adequada; por exemplo, os gastos pagos antecipadamente, tais como Prêmios de Seguro, que são Despesas do Exercício Seguinte, são agora classificados no Ativo Circulante, em título a parte de Despesas do Exercício Seguinte. Outra parte passou para o Ativo Diferido e outra parcela foi eliminada.

3- Em lugar do grupo imobilizado, que englobava o Imobilizado Técnico e o Financeiro, há agora, o grupo Ativo Permanente, que engloba os mesmos subgrupos anteriores, mas com as denominações de Investimentos e Ativo Imobilizado, sendo que foi adicionado nesse grupo o subgrupo de Ativo Diferido.

4- Eliminou-se a obrigatoriedade das Contas de Compensação.

As Contas de Compensação assumem a característica, no sistema contábil, de atos administrativos que podem gerar ou não modificação nos componentes do patrimônio e/ou na situação líquida. Somente quando o ato se transforma em fato administrativo haverá influência no patrimônio.

5- A segregação dos Ativos entre Circulante e Realizável a Longo Prazo passou a ser feita com base em um exercício social, ou seja, um ano, normalmente, ao invés de 180 dias, como era antes adotado.

No que se refere ao Passivo, as mudanças principais quanto a classificação foram:

Quadro Comparativo

PASSIVO	
Lei Atual	Lei Antiga
Passivo Circulante	Exigível a Curto Prazo
Passivo Exigível a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
Resultado de Exercício Futuros	Passivo Pendente
Patrimônio Líquido	Não-Exigível

1. O Passivo Circulante e o Exigível a Longo Prazo da Lei atual correspondem aos mesmos grupos de Exigível da antiga lei, exceto que a segregação dos passivos, entre curto e longo prazo, deve ser, normalmente de 1 ano, ao invés de 180 dias, como era normal anteriormente, já que a lei atual estabelece que a base para segregação é de um exercício social.

2. O Passivo Pendente foi eliminado, tendo sido criado o grupo Resultado de Exercícios Futuros, que seriam as Receitas Diferidas, mas já deduzidas dos custos e despesas a elas correspondentes.

3. Em substituição ao grupo Não-Exigível, a nova lei adotou o Patrimônio Líquido, que é composto por contas dos acionista, ou seja, Capital, Reservas (de Capital ou de Lucros) e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

2.4.7 Quanto a classificação das Contas na Demonstração do Resultado do Exercício.

1. Clara definição de Lucro Líquido.

A nova lei veio definir com clareza, através da Demonstração de Resultado do Exercício, a conceituação de Lucro Líquido, estabelecendo os critérios de classificação de certas despesas que, vinham sendo indevidamente classificadas como apropriação de lucros.

2. Forma de Apresentação.

Pela antiga Lei das Sociedades por Ações, havia a Demonstração de Lucros e Perdas, que seguia a forma de Débito e Crédito e era muito pouco informativa, já que não mostrava as vendas e custos, mas somente o Resultado Bruto das operações e as demais despesas, além disso, misturava as operações do exercício com o saldo da conta de Lucros e Perdas do Balanço, não definindo o Lucro ou Prejuízo do Exercício.

A lei atual define o conteúdo da DRE, e deverá ser apresentada na forma dedutiva, com os detalhes necessários das Receitas, Despesas, Ganhos e Perdas e definindo claramente o Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício, sem confundi-lo com a conta de Lucros Acumulados.

Após está confrontação entre a Lei anterior e a Lei atual, faremos uma abordagem sobre as Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei 6.404/76, que estabelece “Ao fim de cada Exercício Social, a Diretoria fará elaborar com base na Escrituração Mercantil da companhia, as seguintes Demonstrações Financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do Patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no Exercício:

- I - Balanço Patrimonial,
- II - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- III - Demonstração do Resultado do Exercício,
- IV - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- V - Notas Explicativas.

CAPÍTULO II

3. BALANÇO PATRIMONIAL

3 - BALANÇO PATRIMONIAL

É uma demonstração financeira, que deverá exprimir de forma clara e objetiva a situação patrimonial financeira da empresa, num determinado período de tempo. É através do Balanço Patrimonial que conhecemos todos os componentes da riqueza patrimonial, bem como suas origens e aplicações”. (Franco, 1989).

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

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

3.1 PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para elaborar um Balanço Patrimonial deve-se seguir algumas etapas necessárias, etapas estas que fazem parte dos procedimentos contábeis, são elas:

- 1º Levantamento do Balancete de verificação do razão do último mês;
- 2º Ajustes das contas;
- 3º Encerramento das contas de Despesa e Receita;
- 4º Elaboração da Demonstração

3.2 REQUISITOS DO BALANÇO PATRIMONIAL.

Ao se elaborar o Balanço Patrimonial, deve-se atentar para alguns requisitos importantes, que atendam tanto a forma estética, quanto ao usuário da demonstração, são eles:

1º Cabeçalho

É de fundamental importância, que ao se elaborar o Balanço Patrimonial da empresa, este apresente na sua estrutura o cabeçalho, que constará de:

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

2º Corpo

- Parte fundamental do Balanço Patrimonial, constará de duas colunas
- Coluna da esquerda - Ativo
- Coluna da direita - Passivo

3º Colunas Comparativas

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

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

3.3 GRUPOS DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL.

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

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

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

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

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

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

3.3.1 Ativo Circulante

A Lei 6.404/76, art.179, inciso I, determina que “as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte, sejam classificadas nessa conta.

- Disponível

As disponibilidades compreendem os valores que podem ser utilizados livremente na movimentação dos negócios, pôr serem os de mais franca circulação e disponibilidades, tais como numerário em caixa, depósitos bancários à vista, aplicações financeiras e títulos de livre circulação vinculados ao mercado aberto de capitais, assim como outros valores de conversão imediata, como cheques etc. (Franco,1989).

1. Ativo Circulante

1.1. Disponível

- Caixa
- Depósito Bancário à vista
- Numerário em Trânsito
- Aplicações de Liquidez Imediata

3.3.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

A Lei 6.404/96, art. 197, inciso II, determina que “os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos as sociedade coligadas ou controladas, diretores, acionista ou participantes no lucro da campanha, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia, serão classificados nessa conta.

Neste grupo são classificados os valores de conversão demorada, considerados pela lei 6.404/76 como aqueles realizáveis em prazo que ultrapassa o do exercício seguinte, tais como: empréstimos a terceiro, títulos a receber de terceiro, duplicatas a receber, debêntures e outros investimentos por prazo superior a um ano. (Franco,1989).

- Deduções do Circulante

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

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

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

3.3.3 Ativo Permanente

São aqueles ativos que dificilmente serão vendidos, pois sua característica básica é não se destinarem a venda. São itens sem nenhuma liquidez para a empresa. (Marion, 1990).

A Lei 6.404/76 considera como parte integrante do ativo Permanente, os Investimentos, o Imobilizado e o Ativo Diferido.

3.3.3.1- Investimento

Classificam-se neste grupo as participações (que não se destinam a venda) em outras sociedades e outras aplicações que não se destinam a manutenção de atividades operacional da empresa, tais como: Terrenos, Imóveis alugados a terceiros (não de uso, mas para renda) obra de arte etc. (Marion, 1990).

3.3.3.2- Imobilizado

Classificam-se neste grupo as aplicações que tenham por objetivos bens destinados à manutenção da atividade operacional da empresa, tais como: imóvel (onde está situado a empresa), Instalações, Móveis e Utensílios, Veículos, Máquinas e Equipamentos, Marcas e Patentes, etc. (Marion, 1990).

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

3.3.3.3 - Diferido

São aplicações de recursos em despesas, ou gastos, que contribuem para a obtenção de receitas ou para a formação de resultado de mais de um exercício social, tais como: Gastos pré-operacionais, Gasto de reorganização, Pesquisa e Desenvolvimento de produtos etc. (Marion, 1990).

Estende-se por despesas de organização, aqueles custos e gastos incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a entidade esteja jurídica e efetivamente em condições de existir. Essas despesas, normalmente, incluem itens, tais como, Honorários Profissionais para a elaboração dos contratos ou estatutos, Despesas de legalização desses documentos e custos dos primeiros registros oficiais da empresa e respectiva legalização (Franco, 1989).

Incluem-se também neste grupo, as despesas gerais e administrativas, as despesas com seleção e treinamento de pessoal para a produção, os custos e gastos incorridos durante as fases de introdução experimental. Tais despesas, custos, gastos e encargos, são designados como gastos pré-operacionais.

A amortização desses gastos deve começar com o início das operações da entidade (quando os resultados operacionais passam a integrar a conta do resultado), independentemente dos lucros ou prejuízos que possam estar resultando dessas operações. (Franco, 1989).

Deduções do Permanente

- Investimentos

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

- Imobilizado

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

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

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

- Diferido

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

3.3.4. Passivo Circulante

A Lei 6.404/76 no seu art. 180 determina que “As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para a aquisição de direitos do Ativo Permanente, serão classificadas no Passivo Circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no Passivo Exigível a Longo Prazo, se tiverem vencimento em Prazo maior, observado o disposto no Parágrafo único do art. 179”.

“Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo”. (Lei 6.404, Art. 179).

São classificados neste grupo, portanto, todas as contas representativas de obrigações assumidas pela empresa para a liquidação dentro do exercício seguinte, tais como as resultantes de aquisição de mercadorias, de operações financeiras a curto prazo, de responsabilidade fiscais e outras inerentes as suas atividades operacionais. (Franco, 1989).

São obrigações que normalmente são pagas dentro de um ano: contas a pagar, dívidas com fornecedores de mercadorias ou matérias-primas impostos a recolher (para o Governo), empréstimos bancários com vencimento nos próximos 360 dias, provisões (despesas incorridas, geradas, ainda não pagas, mas já reconhecidas pela a empresa: Imposto de Renda, Férias, 13º salário etc.). (Marion, 1990).

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

3.3.5 Passivo Exigível a Longo Prazo

São registradas as obrigações da companhia cuja liquidação deverá ocorrer em prazo superior a seu ciclo operacional, ou após o exercício social seguinte.

Este grupo reúne as contas representativas de créditos de terceiros, de exigibilidade remota, sujeitos a planos de amortização lenta, geralmente originados de operações de financiamento ou suprimento, tais como empréstimos por debêntures, os hipotécas e todas as dívidas com vencimento além dos prazos normais nos meios econômicos. Esses créditos, cuja exigibilidade ocorrerá em exercício futuros, transformam-se em verdadeiras operações de financiamento (Franco, 1989).

3.3.6 Resultado de Exercício Futuros

Este grupo consta do balanço entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido e o seu objetivo é abrigar receitas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultado de anos futuros, daí a sua intitulação, sendo que já devem estar deduzidas dos custos e despesas correspondentes incorridas ou a incorrer. Todavia, somente devem englobar tais receitas menos despesas, ou seja, resultados futuros recebidos, mas para os quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa. (Iudicibus et alii, 1990).

A Lei 6.404/76, no seu art. 181, determina que “Serão classificadas como resultados de exercícios futuros, as receitas de exercícios futuro, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

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

O que não inclui nesse Grupo

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

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

2. Juros Ativos ou Passivos a serem ganhos ou incorridos

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

3.3.7 Patrimônio Líquido

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

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

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

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

3.3.7.1 Capital Social

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

Segundo a Lei 6.404/76 no seu art. 178, determina que “A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução a parcela ainda não realizada”.

Desta forma, a empresa deverá ter a conta de capital e a conta devedora de capital a integralizar, sendo que o líquido entre ambas representa o capital realizado (Iudicibus, et alii, 1994)

3.3.7.2 Reservas de Capital

As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo resultado como receitas, por se referirem a valores destinados a reforços de seu capital, sem terem como contra partida qualquer esforço da empresa em termo de entrega de bens ou de prestação de serviços (Iudicibus et alii, 1994).

Consiste no resultado da correção monetária do capital enquanto não incorporado ao próprio capital através de uma operação jurídica (registro na junta comercial). As doações e as subvenções para investimentos, entre outros casos, são também integrantes desta reserva. (Marion, 1991)

◦ A Lei 6.404/76, no seu art.182, § 1º determina que “serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem”.

a) A contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal, e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada a formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures, ou partes beneficiárias;

b) O produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) O prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) As doações e as subvenções para investimentos. ◦

3.3.7.3 Reserva de Reavaliação.

São as contrapartidas de acréscimos de valor atribuído ao Ativo Permanente em circunstância de novas avaliações, normalmente ao valor de mercado (Marion, 1991).

◦ As reservas de reavaliação devem estar segregadas em:

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

Esta conta deverá estar segregada e ter controles por natureza dos ativos a que se refere para registro das baixas, quando ocorrerem. (Iudicibus, et alii)

- Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas, Avaliadas ao Método da Equivalência Patrimonial, nesta conta devem ser registradas as contrapartidas relativas aos débitos feitos na conta de Investimentos em Coligadas e Controladas avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial, quando tais débitos forem oriundos de Reavaliações feitas pelas Coligadas e Controladas, a baixa posterior dessa conta de Reserva de Reavaliação deverá ser feita à medida da realização dos ativos correspondentes na Coligada ou Controlado pela baixa dos ativos ou sua depreciação e amortização. (Iudicibus, et alii, 1994). •

3.3.7.4 Reservas de Lucros

As reservas de lucros são aquelas decorrente de lucros não distribuídos e que permanecem no Patrimônio Líquido como reforço do capital, aumentando assim o valor patrimonial da ação ou quota de capital. (Franco, 1989).

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

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

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

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

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

3.3.7.5 Reserva Estatuária

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

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

I - Indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II - Fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição;

III - Estabeleça o limite máximo da reserva

3.3.7.6 Reservas para Contingências

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

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

3.3.7.7 Reservas de Lucros a Realizar

Esta reserva é constituída como uma destinação dos lucros do exercício, sendo, todavia, optativa ou não sua constituição, cabendo a administração da empresa transferir para a conta reserva de lucros a realizar a parte desses lucros não distribuídos no exercício e contabilizados na contas de Reserva Legal, Reservas Estatuária, Reserva para Contingências e Retenção de lucros. (Iudícibus, et alii, 1994).

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

1- Contabilização da Formação da Reserva de Lucros a Realizar

D- Lucros Acumulados

C- Reservas de Lucros a Realizar

2- Contabilização da Utilização da Reserva de Lucros a Realizar.

D- Reservas de Lucros a Realizar

C- Lucros Acumulados

3.3.7.8 Reservas de Lucros para Expansão (Retenção de Lucros)

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

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

3.3.7.9 Reserva Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído.

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

Contabilização

D- Lucros Acumulados

C- Reservas Especial para Dividendo Obrigatório não Distribuído

3.3.7.10 Lucros ou Prejuízos Acumulados

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

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

De acordo com a instrução da CVM Nº 59, de 22/12/86, estabelece que “a parcela de lucro remanescente após as destinações para as reservas de lucros e o pagamento do dividendo obrigatório, também deverá ser destinada.

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

CAPÍTULO III

4. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

4 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela Empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período (Iudicibus et alii, 1990).

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

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

Na determinação do resultado do exercício serão computados.

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

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

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

Pelo princípio da realização, as receitas são reconhecidas no exercício em que são realizadas, ou seja, quando do fornecimento de bens ou serviços em troca de dinheiro ou de outro tipo de Ativo, tais como Títulos a Receber. Assim sendo, esse princípio norteia a contabilização das vendas de bens e de serviços e o consequente registro das Contas a Receber. (Iudicibus et alii, 1993).

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

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

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

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

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

- 1) **Receitas:** acréscimos nos ativos no decorrer do exercício, provenientes de vendas de mercadorias ou serviços, ou outras que constituam as principais atividades decorrentes de uma Empresa.
- 2) **Despesas:** dispêndios ou outros decréscimos de Ativos ou acréscimos de exigibilidade no decorrer do exercício, relacionados com a venda ou produção de mercadorias ou serviços.
- 3) **Ganhos:** acréscimos nos Ativos líquidos no decorrer do exercício, provenientes de transações eventuais de uma empresa (excluem-se Receitas, Subscrições de Capital e Reavaliações do Ativo Permanente).
- 4) **Perdas:** decréscimos nos Ativos líquidos no decorrer do exercício, provenientes de transações eventuais de uma Empresa (excluem-se despesas e distribuições de lucros). (RBC, 1988).
- 5) **Lucro Líquido:** é a variação líquida no decorrer do exercício nos quatro elementos acima, bem como no Patrimônio líquido, pertencente aos donos da Empresa e provenientes de transações e outros eventos e circunstâncias com terceiros.

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

- Receita Bruta das Vendas e Serviços e as suas deduções;
- Custos das Mercadorias Vendidas e Lucro Bruto;
- Despesas com Vendas, Gerais e Administrativa, Honorários dos Administradores, Despesas financeiras e Lucro Operacional;
- Receitas e Despesas Não-Operacionais, o Resultado da Correção Monetária e o Resultado do Exercício antes da Provisão para Contribuição Social.

■ Provisão para Imposto de Renda e as Participações estatutárias dos administradores e financeiros.

■ O Lucro Líquido do Exercício e o Lucro por ação do Capital Social.

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

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS

(-) Deduções da Receita Bruta

(=) Receita Líquida de Vendas e Serviços

(-) Custos das Mercadorias (Produtos ou Serviços) vendidos

(=) Lucro (Operacional) Bruto

(-) Despesas Operacionais:

Com Vendas

Financeiras

Gerais e Administrativas

(±) Outras Receitas/Despesas Operacionais

(±) Resultado de Variação Monetária

(=) Resultado Operacional

(±) Receitas e Despesas Não-Operacionais

(±) Resultado da Correção Monetária

(=) Resultado antes da Contribuição Social

(-) Contribuição Social

(=) Lucro Antes do Imposto de Renda

(-) Imposto de Renda

(=) Resultado antes da Participação

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

(=) Resultado Líquido do Exercício

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

4.1 Receita Bruta de Vendas e Serviços

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

4.2 Deduções da Receita Bruta

Em operações de compra e venda de mercadorias ou serviços, sempre existem gastos decorrentes da transação comercial. Algumas deduções são obrigatórias pelo fisco, como os impostos incidentes sobre vendas, e outras decorrem de eventualidades durante a operação. Os impostos que incidem sobre as vendas são:

- ICMS** - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação(Estadual), e Energia (Estadual);
- IPi** - Imposto sobre Produtos Industrializados (Federal);
- ISS** - Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (Municipal);
- IVVC** - Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos, exceto óleo diesel (Municipal);
- PIS** - Programa de Integração Social - Taxa sobre o faturamento (Governo Federal)
- CONFINS** - Contribuição para o Finsocial (Taxa do Governo Federal).

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

Segundo a instrução Normativa do SRF Nº 051, de 03.11.70, acrescentou-se “na Receita Bruta não se incluem os impostos, não acumulativos, cobrado do comprador ou

contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário”.

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

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

Receita Líquida

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

Receita Bruta de Vendas e Serviços

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

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

Custo das Vendas

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

- Para Empresas industriais o custo das vendas é denominado custo do produto vendido (CPV);
- Para Empresas comerciais o custo das Vendas é denominado Custo das Mercadorias Vendidas (CMV);
- Para Empresas prestadoras de serviços o custo das vendas é denominado Custo dos Serviços Prestados (CSP). (Iudicibus et alii, 1990).

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

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

Apuração do Custo (Indústria)

$$CPV = EI + C - EF$$

CPV = Custo dos Produtos Vendidos

EI = Estoque Inicial

C = Compras

EF = Estoque Final

Em Empresas Comerciais, a fórmula é simples, pois as entradas são representadas somente pelas compras de mercadorias destinadas à revenda (Iudicibus et alii, 1953).

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

1. Custos Diretos (Matéria-Prima, Mão-de-Obra direta, embalagens, etc.).
2. Custos Indiretos.

4.3 Lucro Operacional Bruto

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

O Lucro Bruto, após cobrir o Custo da fabricação do produto (ou o Custo da Mercadoria adquirida para revenda), ou Custo dos Serviços prestados, é destinado a remuneração das Despesas de Vendas, Administrativas e Financeiras, bem como à

remuneração do governo (Imposto de Renda) e dos proprietários da Empresa (Lucro Líquido) (Iudicibus et alii, 1990).

4.3.1. Despesas Operacionais

1. As **Despesas Operacionais** - são as necessárias para vender os produtos, administrar a Empresa, financiar as operações, e contribuem para a manutenção da atividade operacional da Empresa, são elas.

2. **Despesas com vendas** - Ocorrem durante a comercialização do produto dentro do mercado. São despesas com comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, Marketing, estimativas de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos). Enfim, qualquer despesa referente ao comércio e distribuição do produto, mercadoria ou serviço da Empresa.

3. **Despesas Administrativas** - São enquadradas nos gastos que visam a direção ou a gestão da Empresa. São os honorários administrativos, salários e encargos do pessoal do escritório, materiais de escritório, aluguéis de escritório, depreciação de móveis e utensílios, etc.

4. **Despesas Financeiras** - São as remunerações aos capitais de Terceiros, tais como: Juros pagos ou incorridos, Comissões Bancárias, Correção Monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos, etc.

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

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

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

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

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

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

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

4.4 Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social.

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

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

A instrução Nº 7.689, de Dezembro de 1988, institui a “Contribuição Social”, cuja finalidade é a de financiar a seguridade social oficial.

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

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

- a) da Receita Bruta Mensal, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais.
- b) das demais Receitas e ganhos de capital;

- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável.

4.4.1 Não integram a base de cálculo da Contribuição Social:

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

4.5 LUCRO LÍQUIDO (RESULTADO DO PERÍODO)

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

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 (Iudicibus et alii, 1983).

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

“A Contabilidade, com os dois relatórios, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, um complementando o outro, atinge a finalidade de mostrar a situação Patrimonial e Econômica da Empresa”. (Iudicibus et alii, 1983).

CAPÍTULO IV

5. DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS

5 - DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)

Esta Demonstração tem por fim esclarecer a destinação dada aos lucros ou prejuízos remanescentes do exercício anterior, demonstrando seu saldo no início do período, os ajustes e destinações ocorridos após o balanço do exercício anterior, bem como o lucro ou prejuízo do presente exercício. Demonstra, ainda, as transferências do lucro acumulado para reservas, os dividendos distribuídos e o saldo no fim do período. (Franco, 1980)

A finalidade dessa demonstração é evidenciar eventuais distribuições ou destinações de lucros de exercícios anteriores, bem como conhecer a evolução de seu saldo.

A destinação (canalização) do Lucro Líquido para os proprietários (distribuição de dividendos) ou o reinvestimento na própria Empresa (retenção do lucro) serão evidenciados na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, antes de serem indicados no Balanço Patrimonial. (Iudicibus et alii, 1990).

Encerra-se a Demonstrações do Resultado do Exercício com a apuração do Lucro Líquido. Em seguida, transporta-se o Lucro Líquido para a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados para efetuar a sua distribuição.

O Artigo 186 da Lei das S/A estabelece::

“A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados discriminará:

I - O saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a Correção Monetária do saldo inicial;

II - As Reversões de Reservas e o Lucro Líquido do exercício;

III - As transferências para Reservas, os Dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao Capital e o saldo final do período”.

No caso de ocorrer Lucro durante o período, seu valor deverá ser adicionado ao saldo inicial, aos ajustes, de exercícios anteriores, e Correção Monetária do saldo inicial. A partir deste resultado, 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.

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

Reserva Estatutárias

Reservas para Contingências

Reserva Orçamentaria

Reservas 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 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 correção Monetária de Capital).

A DLPA 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.

Deve-se lembrar que a referida demonstração é também obrigatória para as Sociedades Limitadas e outros tipos de Sociedades, conforme a Legislação do Imposto de

Renda. Para as companhias abertas, entretanto, a CVM estabeleceu em sua instrução Nº 59, de 22.12.86, a obrigatoriedade de elaboração e publicação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a qual, conterà, em uma de suas colunas, a Demonstração do Lucros ou Prejuízos Acumulado.

CAPÍTULO V

6. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

6 - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

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.

Ao Contrário da DLPA (Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados) que fornece a movimentação, basicamente, de uma única conta do Patrimônio Líquido (Lucros Acumulados), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação de todas as contas do Patrimônio Líquido ocorrida durante o exercício. Assim, todo acréscimo e diminuição do Patrimônio Líquido são evidenciados através desta demonstração, bem como da formação e utilização das reservas (inclusive aquelas não originadas por lucros). (Iudicibus et alii, 1990).

Embora não seja uma demonstração obrigatória, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é muito mais completa e abrangente que a Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados. É consideravelmente relevante para as Empresas que movimentam constantemente as contas do Patrimônio Líquido. Se elaborada esta demonstração, não há necessidade de se apresentar a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, uma vez que aquela inclui esta. (Iudicibus et alii, 1990).

Segundo, a Lei 6.404/76, art. 186 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.

De acordo com a instrução da CVM Nº 59 de 22.12.86 e Normas Brasileiras de Contabilidade, a demonstração deve discriminar:

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

- Saldos no início do período;
- Os Ajustes de Exercícios Anteriores;
- As Reversões e Transferências de Reservas e Lucros,
- Os Aumentos de Capital discriminados sua Natureza,
- A Redução de capital;
- As Destinações do Lucro Líquido do Período;
- As Reavaliações de Ativos e sua Realização Líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- O Resultado Líquido do Período;
- As Compensações de Prejuízos;
- Os Lucros Distribuídos;
- Os Saldos no final do período.

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

CAPÍTULO VI

7. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E

APLICAÇÕES DE RECURSOS

7 - DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (mais conhecida como DOAR), como seu próprio nome indica, tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada principalmente as informações relativas as operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da Empresa (Iudicibus et alii, 1993).

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

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

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

As principais origens de Recursos são geralmente, as seguintes:

1. O Lucro Líquido do Exercício, acrescido das Depreciações, Amortizações ou Exaustões, porque estas foram deduzidas quando da apuração do Lucro Líquido, porém, não corresponderam à saída de recursos financeiros.
2. O aumento do Capital Social, mediante integralização em dinheiro, bem como ágio cobrado na subscrição das ações e levado a Reserva de Capital.
3. Financiamentos obtidos a longo prazo, para formação de Ativo Circulante, bem como variações nos resultados de exercícios futuros (aumento de Receitas Diferidas).

4. Redução de Ativos não - Circulantes, tais como:

- Liquidação de Ativo Realizável a longo prazo.
- Redução de Ativo Permanente (Alienação de Investimentos, Ativo Imobilizado e Amortização de Ativo Diferido).

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

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

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

A Lei 6.404/76 tornou obrigatória essa demonstração para todas as companhias, conforme disposto no seu artigo 176, item IV.

Todavia, o parágrafo 6º do mesmo artigo elimina a obrigatoriedade de elaboração e publicação para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido superior a 123.400 UFIR diária. Este limite é realmente baixo e, por isso, a maioria das companhias está obrigada a publicá-la.

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

7.1 ORIGENS DE RECURSOS

As origens das operações são os aumentos do CCL decorrente das atividades rotineiras da empresa, refletidas, normalmente em suas receitas e despesas. Esse item visa exatamente demonstrar os recursos oriundos das próprias operações. Já vimos que os recursos originados das próprias operações representam as receitas que originaram recursos (Acréscimos no capital circulante líquido) menos as despesas que causaram sua utilização (diminuição no capital circulante líquido).

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

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

É importante que, ao determinar o Lucro Líquido (ou prejuízos) 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 da 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.

7.2 Aplicações de Recursos

As aplicações de recursos mais comuns são aumentos no Ativo Permanente (principalmente Imobilizado e Investimento), e diminuições ocorridas no passivo não circulante. As Aplicações de Recursos podem se proceder através de acréscimos de

investimentos, por exemplo: quando a Empresa adquire um investimento de caráter permanente, ocorre um aumento na conta Investimentos (Permanente), que deve ser demonstrada na DOAR como aplicação.

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

7.3 ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.

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

I - Origens de Recursos

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

II - Aplicações de Recursos

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

III - Aumento ou Redução no Capital Circulante Líquido.

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

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

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

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

CAPÍTULO VII
8. NOTAS EXPLICATIVAS

8 - NOTAS EXPLICATIVAS

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis está prevista no § 4º do artigo 176 da Lei das S/A, o qual estabelece que “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 .

As notas Explicativas são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. Podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobando outras demonstrações contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento das demonstrações. (Iudícibus, et alii, 1994).

As Notas Explicativas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composições e detalhes de certas contas.

Outro aspecto a ser sempre considerado é que a menção de um erro contábil numa nota Explicativa não justifica esse erro; é interessante a sua menção para esclarecimento do leitor das demonstrações financeiras, porém, o erro persiste, apesar de mencionado numa nota Explicativa . (Iudícibus, et alii, 1994).

O parágrafo 5º do artigo 172 da Lei 6.404/76 menciona sem esgotar o assunto, as bases gerais e quais as notas que deverão estar inclusas nas demonstrações Contábeis, estabelecendo que elas deverão indicar:

- a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender as perdas prováveis na realização dos elementos do ativo;
- b) Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) O aumento de valor de elementos do Ativo resultantes de novas avaliações;
- d) Os ônus reais constituídos sobre elementos do Ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes.

e) As taxas de juros, as datas de vencimentos e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) O número, espécie e classe de ações do Capital Social;

g) As opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) Os ajustes de exercícios anteriores;

i) Os eventos subsequentes a data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Como se pode constatar a Lei das S/A enumerada nove casos expressos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas. Contudo, a menção dessas nove possibilidades de Notas representa somente o elenco básico a ser seguido pelas empresas, sendo que pode haver situações em que sejam necessárias outras Notas Explicativas adicionais, além das previstas pela Lei das S/A.

9 - CONCLUSÃO

9 - CONCLUSÃO

Um dos grandes desafios da contabilidade, no que se refere a evolução, tem sido o dimensionamento da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações financeiras em determinado momento.

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

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

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

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

- A demonstração das mutações do Patrimônio líquido, além de apresentarem as destinações da entidade para os lucros ou prejuízos relativos do período (função da DLPA), demonstram as movimentações ocorridas nas outras contas do patrimônio líquido.

- A demonstração das origens e aplicações de recursos evidenciam as origens e aplicações relativas ao exercício, fornecendo a movimentação do capital circulante líquido no período. As origens e aplicações de recursos que estão demonstradas na DOAR são fornecidas pelo Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e demonstração das mutações do patrimônio líquido;

Observa-se que, quando em conjunto, as demonstrações contábeis permitem o acúmulo maior de informações aos usuários da contabilidade. 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 por esses profissionais, para que exerçam a função primordial da contabilidade que é o planejamento e o controle do patrimônio.

10 - BIBLIOGRAFIA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE (Nº 66, ANO VIII, 1988)

LEI DAS S/A (6.404/76)

ANEXOS

Demonstrações Contábeis

Grande Moinho Cearense S/A
Publicadas em 25 de março de 1996

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO

(Em milhares de reais)

ATIVO	Controladora		Consolidado		PASSIVO	Controladora		Consolidado	
	1995	1994	1995	1994		1995	1994	1995	1994
CIRCULANTE					CIRCULANTE				
Caixa e bancos	247	142	292	146	Fornecedores	22.595	7.599	22.595	7.999
Aplicações financeiras no mercado aberto	1.468	1.914	10.326	7.785	Financiamentos (BNDES)	1.916	1.148	1.916	1.448
Contas a receber de clientes	8.075	3.929	8.927	3.929	Financiamentos (BNB)	476	299	476	399
Provisão para crédito de liquidação duvidosa		(59)		(59)	Financiamentos (Finame)	595	192	595	192
Estoques	8.571	1.544	8.571	1.544	Outros financiamentos	248	562	1.242	1.115
Créditos fiscais tributários	1.177	63	1.177	63	Salários e obrigações sociais	72	47	72	47
Outros créditos	923	696	923	696	Impostos a pagar	374	1.065	374	1.067
Despesas do exercício seguinte	77	34	77	34	Dividendos a pagar	56	46	110	100
	20.538	8.263	30.293	14.138	Outras contas a pagar e provisões	554	1.126	554	1.126
					Provisão para custos diversos		1.184		1.184
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO						26.886	14.068	27.934	14.677
Empresas ligadas	1.504	1.205	1.504	1.205	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO				
Depósitos judiciais	1.068	392	1.068	392	Impostos e contribuição	1.373		1.373	
Empréstimos compulsórios	73	65	73	65	Financiamento (BNDES)	4.056	5.164	4.056	5.164
Outras contas		1		1	Financiamento (BNB)	2.725	2.593	2.725	2.593
	2.645	1.663	2.645	1.663	Financiamentos (Finame)	1.918	1.160	1.918	2.160
					Empresas ligadas	1.505		1.505	
PERMANENTE						11.577	9.907	11.577	9.907
Investimentos					PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
• Em controlada e coligada	9.857	5.728	1.150	498	Capital social	15.739	5.797	15.739	5.797
• Outros investimentos	525	452	525	416	Reserva de capital		2.420		2.420
Imobilizado	24.425	19.767	24.425	19.767	Reservas de lucros	3.499	3.736	3.499	3.736
Diferido	1.426	269	1.426	269	Lucros acumulados	1.715	214	1.715	214
	36.233	26.216	27.526	20.950		20.953	12.167	20.953	12.167
TOTAL DO ATIVO	59.416	36.142	60.464	36.751	TOTAL DO PASSIVO	59.416	36.142	60.464	36.751

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DOS EXERCÍCIOS
FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO
(Em milhares de reais)**

	Controladora		Consolidado	
	1995	1994	1995	1994
RECEITA BRUTA DE VENDAS	56.636	27.915	59.427	29.948
Deduções de impostos sobre vendas	(15.939)	(8.305)	(15.939)	(8.305)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	40.699	19.610	43.488	21.643
Custo dos produtos vendidos	(34.686)	(14.283)	(34.686)	(14.283)
LUCRO BRUTO	6.013	5.327	8.802	7.360
RECEITAS(DESPEAS)OPERACIONAIS	(4.258)	(2.755)	(6.652)	(3.609)
Com vendas	(3.946)	(1.744)	(3.946)	(1.744)
Gerais e administrativas	(1.719)	(2.011)	(2.199)	(2.192)
Honorários da diretoria	(82)	(51)	(51)	(51)
Financeiras	(2.117)	(1.339)	(2.652)	(1.380)
Receitas financeiras	982	1.230	1.368	1.678
Equivalência patrimonial	2.259	1.211		
Outras(despesas)receitas operacionais	445	(51)	777	80
RESULTADO OPERACIONAL	1.755	2.572	2.150	3.751
EFEITOS INFLACIONÁRIOS	(921)	(2.091)	(2.103)	(5.798)
Variação monetária	(3.891)	(14.171)	(3.891)	(14.171)
Correção monetária do balanço	2.970	12.086	1.788	8.373
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	775	(244)	1.562	2.284
RESULTADO ANTES DA PROVISÃO DE IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	1.609	237	1.609	237
RESULTADO DO EXERCÍCIO	1.609	237	1.609	237
Quantidade de ações	89.722.557	86.653.000		
Lucro(prejuízo)por ação-R\$	0,0179	0,0027		

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
(Em milhares de reais)

	Capital realizado atualizado		Reservas de capital			Reservas de lucros			Total
	Capital social	Correção monetária do capital	Incentivos Fiscais	Ágio na alienação de ações em tesouraria	Legal	Lucros a realizar	Retenção de lucros	Lucros acumulados	
Em 1º de janeiro de 1994	63	1.523	220	442	117	302	600		3.267
Capitalização de reservas	1.523	(1.523)							
Correção monetária		11.419	1.582	3.185	844	2.172	4.319		23.521
Em 30 de junho de 1994	1.586	11.419	1.802	3.627	961	2.474	4.919		26.788
Conversão Plano Real	577	4.152	655	1.319	349	900	1.739		9.741
Correção monetária		1.068	148	298	79	203	404		2.200
Lucro líquido do exercício								237	237
Destinação do lucro líquido									
- Reservas					12			(12)	
- Dividendos								(11)	(11)
Em 31 de dezembro de 1994	577	5.220	803	1.617	440	1.103	2.193	214	12.167
Em 1º de janeiro de 1995	577	5.220	803	1.617	440	1.103	2.193	214	12.167
Ajustes de exercícios anteriores								1.184	1.184
Aumento de capital									
- Por incorporação de reservas	9.833	(5.220)	(803)	(1.617)			(2.193)		
- Por integralização de capital	2.670								2.670
Constituição de reservas de lucros a realizar						1.529		(1.529)	
Correção monetária		2.459			99	248		317	3.123
Lucro líquido do exercício								1.609	1.609
Destinação do lucro líquido									
- Reservas					80			(80)	
Em 31 de dezembro de 1995	13.280	2.459			619	2.880		1.715	20.953

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE
RECURSOS DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO**
(Em milhares de reais)

	Controladora		Consolidado	
	1995	1994	1995	1994
ORIGENS DOS RECURSOS	10.593	439	14.034	5.357
Das operações	5.034	(994)	8.475	3.924
Resultado do período ajustado	380	(1.939)	3.821	2.979
• Lucro do exercício	1.609	237	1.609	237
• Receitas(despesas)que não afetam o capital circulante líquido				
.. Correção monetária do balanço	(2.970)	(12.080)	(1.788)	(8.373)
.. Juros e variações monetária do realizável a longo prazo	(193)	(241)	(193)	(241)
.. Variação monetária do exigível a longo prazo	2.445	10.356	2.445	10.356
.. Resultado de equivalência patrimonial	(2.259)	(1.211)		
.. Depreciações e amortizações	1.748	1.000	1.748	1.000
Valor residual do permanente baixado	511	50	511	50
Redução do realizável a longo prazo	2.959	895	2.959	895
Ajustes de exercícios anteriores	1.184		1.184	
De acionistas	2.870		2.870	
Aumento de capital	2.870		2.870	
De terceiros	2.689	1.433	2.689	1.433
Financiamentos e mútuos	1.441	1.433	1.441	1.433
Transferência de impostos do curto prazo para o longo prazo	1.248		1.248	
APLICAÇÕES DE RECURSOS	11.138	6.071	11.138	6.071
No realizável a longo prazo	3.688		3.688	
• Investimento	1.011	3	1.011	3
• Imobilizado	1.886	3.275	1.886	3.275
• Diferido	873	11	873	11
Transferências do exigível a longo prazo para o circulante	3.488	2.782	3.488	2.782
REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE	(543)	(5.832)	2.898	(714)
Variação do capital circulante				
Ativo circulante				
• Final	20.538	8.263	30.293	14.138
• Inicial	8.263	1.011	14.138	1.494
Passivo circulante				
• Final	28.888	14.068	27.934	14.677
• Inicial	14.068	1.184	14.677	1.319
REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE	(543)	(5.832)	2.898	(714)

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 1995 E 1994
(Em milhares de reais)

1 CONTEXTO OPERACIONAL

A empresa tem como atividade preponderante a produção e a comercialização de farinha de trigo. Incentivos Fiscais do Imposto de Renda - sobre o resultado das vendas de fabricação de farinha de trigo e rações balanceadas, a empresa goza de menção referente a sua ampliação da capacidade instalada em 150.000 toneladas/ano até o ano calendário de 2003.

2 PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com os princípios contábeis previstos na legislação societária, que diferem dos princípios fundamentais de contabilidade pela falta de correção monetária dos bens não monetários, inclusive estoques e adiantamentos a clientes; descontos de bens monetários que contêm variações monetárias referentes a períodos futuros; distribuição do resultado de correção monetária do balanço pelas correspondentes contas e resultado; atualização das cifras apresentadas na demonstração das mutações do patrimônio líquido, das erros e aplicações de recursos e das demonstrações contábeis de exercício precedente (cifras comparativas) na moeda de poder aquisitivo da data do encerramento do exercício e na apresentação.

2.1 Apuração do resultado
O resultado é apurado pelo regime de competência e inclui o efeito líquido da correção monetária do balanço, com base na variação de índices oficiais.

2.2 Ativos circulantes e realizável a longo prazo
Os estoques são demonstrados ao custo médio das compras ou produção, inferior aos custos de reposição ou aos valores de realização. Os demais ativos são apresentados pelo valor de realização, incluindo, quando aplicável, os rendimentos e as variações monetárias auferidos ou, no caso de despesas de exercício seguinte, ao custo.

2.3 Permanente
Demonstrado ao custo corrigido monetariamente, combinado com os seguintes aspectos:
- participação em controlada e coligada avaliada pela equivalência patrimonial;
- depreciação de bens do imobilizado pelo método linear, às taxas mencionadas na nota 6, que levam em consideração a vida útil econômica dos bens e a amortização do diferido pelo método linear em cinco anos, a partir do início das operações.

2.4 Passivos circulantes e exigível a longo prazo
São demonstrados por valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicável, dos correspondentes encargos e variações - passivos monetários.

2.5 Demonstrações contábeis consolidadas
As demonstrações contábeis consolidadas incorporam os saldos das contas da North Mills Holding Corporation. Na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas são eliminados os saldos das contas e os resultados Intersocietades Não Filiais, bem como o lucro líquido.

3 ESTOQUES

Produtos acabados
Subprodutos
Matérias-primas
Materiais de embalagem
Materiais secundários

	1995	1994
Produtos acabados	305	187
Subprodutos	1	2
Matérias-primas	7.534	1.222
Materiais de embalagem	247	155
Materiais secundários	54	7
Total	8.241	2.573

4 INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS E COLIGADAS

a. Informações sobre as Investidas
Quantidade de ações ou cotas possuídas
Valor nominal das ações e cotas
Participação no capital (%)
Capital social
Patrimônio líquido
Lucro (prejuízo) do exercício

	1995	1994
Quantidade de ações ou cotas possuídas	1.704	1.704
Valor nominal das ações e cotas	1.407	1.407
Participação no capital (%)	8,70%	8,70%
Capital social	2.654	2.654
Patrimônio líquido	1.568	1.568
Lucro (prejuízo) do exercício	197	197

b. Movimentação dos Investimentos
No início do exercício
Ações inclusive por incorporação
Correção monetária
Resultado líquido da equivalência patrimonial
Equivalência patrimonial
Resultado cambial de equivalência patrimonial
Emissa por incorporação
No fim do exercício
Não auditada

	Segrob Participações Ltda*	North Mills Holding Corporation*	Pelocio Oliveira S.A.	La Fonte Participações Ltda	Total	Total
No início do exercício		5.266	998	36	6.299	6.299
Ações inclusive por incorporação	462				462	462
Correção monetária	20	1.182	108	8	1.318	4.123
Resultado líquido da equivalência patrimonial		2.259			2.259	1.211
Equivalência patrimonial		2.654			2.654	2.396
Resultado cambial de equivalência patrimonial		(395)			(395)	(1.179)
Emissa por incorporação	(482)				(482)	
No fim do exercício		8.707	1.106	44	9.857	5.728
* Não auditada						4.123

5 TRANSAÇÕES E SALDOS COM PARTES RELACIONADAS

	1995	1994
Saldos de contas do ativo (passivo)		
Fornecedores	43	44
Contas correntes (1)		1.201
Adiantamentos para aumento de capital	(1.504)	(1.504)
Operações no exercício		
Receitas financeiras e outras	7	179
Correção monetária do balanço		2.049

	1995		Controladora e consolidada 1994		Taxas anuais de depreciação %
	Custo corrigido reavaliado	depreciação acumulada corrigida	Líquido	Líquido	
Edificações	17.849	(3.681)	14.168	11.419	
Máquinas, equipamentos e instalações	10.970	(10.737)	9.233	7.923	10%
Bens de transporte	869	(493)	376	270	20%
Móveis e utensílios	308	(191)	117	110	10%
Outros imobilizações	314	(146)	168	6	10%
Total	20.250	(21.248)	8.962	19.628	

7 EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

	Controladora		1995	Consolidado 1994
	1995	1994		
Em moeda estrangeira				
Encargos de 12% ao ano	951		951	
Orçamento de empréstimos na Investida			958	563
Em moeda nacional				
Encargos que variam de 6% a 12% ao ano mais correção monetária com base na variação da TR	10.983	12.508	10.983	12.508
Parcelas a curto prazo	3.235	2.801	4.209	3.134
Parcelas a longo prazo	8.659	9.907	8.659	8.659

Os financiamentos estão garantidos, em conjunto, por hipoteca de 19 unidades imobiliárias do conjunto Industrial. Os montantes a longo prazo são a seguinte composição, por ano de vencimentos:

	Consolidado e Controladora 1995
1997	2.724
1998	2.650
1999	1.457
2000	1.568
Total	8.659

8 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

8.1 Capital Social
Capital social constituído por 1.704 ações ordinárias sem valor nominal e 2.654 mil ações preferenciais nominativas sem valor nominal.

8.2 Dividendos
As assembleias aprovaram um dividendo de R\$ 1,00 por ação ordinária e R\$ 1,00 por ação preferencial no exercício de 1995.

9 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

As demonstrações contábeis consolidadas, relativas ao exercício de 1994, foram auditadas e aprovadas em 1995. Não houve alterações contábeis no exercício de 1994.