

CONTABILIDADE GERAL

João Edson da Silva | Tatiane Antonovz

Contabilidade Geral

João Edson da Silva

Tatiane Antonovz

© 2013-2018 – IESDE BRASIL S/A.

É proibida a reprodução, mesmo parcial, por qualquer processo, sem autorização por escrito dos autores e do detentor dos direitos autorais.

Projeto de capa: IESDE BRASIL S/A.

Imagem da capa: Pinkypills/iStockphoto

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

S58c

Silva, João Edson da

Contabilidade geral / João Edson da Silva, Tatiane Antonovz. -
[2. ed.]. - Curitiba [PR] : IESDE Brasil, 2018.

170 p. : il. ; 21 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-387-6445-8

1. Contabilidade. I. Antonovz, Tatiane. II. Título.

18-49204

CDD: 657

CDU: 657

Todos os direitos reservados.



IESDE BRASIL S/A.

Al. Dr. Carlos de Carvalho, 1.482. CEP: 80730-200
Batel – Curitiba – PR
0800 708 88 88 – www.iesde.com.br

João Edson da Silva

Mestre em Ciências Contábeis e especialista em Auditoria Contábil pela Universidade do Grande Rio. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Professor dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, Administração, Gestão Empresarial, Relações Internacionais, Recursos Humanos, Hotelaria e Logística.

Tatiane Antonovz

Doutoranda e mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Graduada em Ciências Contábeis pela UFPR. Professora em instituições de nível superior, tanto na graduação quanto na pós-graduação. Autora de materiais didáticos para educação a distância em diversas áreas.

Sumário

Apresentação 9

1 Histórico da contabilidade 11

- 1.1 Evolução histórica da contabilidade 11
- 1.2 Evolução histórica da contabilidade no Brasil 14
- 1.3 Noções gerais de contabilidade 15

2 Patrimônio 19

- 2.1 Princípios da contabilidade 19
- 2.2 Patrimônio 21
- 2.3 Ativo 23
- 2.4 Passivo 25
- 2.5 Patrimônio Líquido 25

3 Situações líquidas patrimoniais 27

- 3.1 Representação gráfica dos estados patrimoniais 27
- 3.2 Fontes do Patrimônio Líquido 32

4 Atos e fatos 35

- 4.1 Atos administrativos 35
- 4.2 Fatos contábeis 35

5 Contas 45

- 5.1 Conceito 45
- 5.2 Saldo das contas 47
- 5.3 Plano de contas 49

6 Escrituração 55

- 6.1 Estrutura 55
- 6.2 Razonete 56
- 6.3 Funcionamento 57
- 6.4 Contas de resultado – contabilização 57
- 6.5 Contas de compensação 58

6.6 Métodos de escrituração	59
6.7 Sistemas de escrituração	59
6.8 Livros de escrituração	60
7 As variações do Patrimônio Líquido	69
7.1 Regimes contábeis de caixa e competência	71
7.2 Balancete de verificação	72
7.3 Encerramento do resultado do exercício	75
8 Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial	83
8.1 O que compõe o Balanço Patrimonial?	83
8.2 Critérios de avaliação	86
8.3 Notas explicativas aplicadas ao Balanço Patrimonial	88
8.4 Usuários das informações contidas no Balanço Patrimonial	89
8.5 Exemplo de Balanço Patrimonial	90
9 Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício	93
9.1 Demonstração do Resultado do Exercício	93
10 Fatos que alteram compras e vendas	103
10.1 Conceito	103
10.2 Descontos comerciais	103
10.3 Descontos financeiros	106
10.4 Abatimentos	108
10.5 Devoluções	109
11 Operações com mercadorias – apuração extracontábil	113
11.1 Conceito	113
11.2 Resultado com Mercadorias (RCM)	113
11.3 Apuração extracontábil	114
12 Operações com mercadorias – apuração contábil	123
12.1 Apuração contábil	123

13 Operações com mercadorias – custo específico e PEPS 135

13.1 Apuração contábil 135

13.2 Inventário permanente 135

14 Operações com mercadorias – custo UEPS 147

14.1 Apuração contábil 147

14.2 Inventário Permanente 147

15 Operações com mercadorias – custo médio 157

15.1 Apuração contábil 157

15.2 Inventário Permanente 157

15.3 Quadro comparativo 161

Gabarito 165

Apresentação

Esta obra foi elaborada para aqueles que desejam fazer uma revisão ou desenvolver o conhecimento a respeito da contabilidade geral.

Em linguagem clara e de fácil compreensão, esse livro abrange os conceitos básicos de contabilidade, patrimônio, contas, escrituração, demonstrações contábeis, operações com mercadorias, além de outras informações importantes para a tomada de decisão do gestor, que podem ser fornecidas por meio da aplicação da ciência contábil. Além disso, conta com exercícios práticos para fixação do conteúdo aprendido.

Portanto, trata-se de referência e fonte de pesquisa para conhecer melhor a ciência contábil. Esperamos que *Contabilidade Geral* contribua para geração de conhecimento e agregue valor de aprendizado.

Boa leitura!

Histórico da contabilidade

Neste capítulo, serão abordados os principais fatos históricos que demonstram o nascimento e a evolução da contabilidade como ciência. Para tanto, retomamos aos primórdios da civilização, quando não se conhecia a escrita, porém, já se registrava o patrimônio; em seguida, verificaremos de qual maneira a contabilidade adquiriu *status* de ciência e a evolução do sistema que é utilizado atualmente.



1.1 Evolução histórica da contabilidade

Sá (1997, p.15) afirma que “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela, talvez por isso seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano”. Nos primórdios da civilização, o ser humano não conhecia números e muito menos a escrita, entretanto, com a chegada do inverno, ele se preparava por um longo período, fazendo toda a provisão para o rebanho de ovelhas (IUDÍCIBUS; MARION, 1999). Apesar de não saber exatamente as estações do ano, ele sabia, por meio das folhas das árvores que caíam, que o inverno estava próximo. Com relação ao aumento de seu rebanho, utilizavam-se pedras e um sistema rudimentar, que deu início ao registro do inventário, o qual dava ideia de patrimônio. O quadro a seguir ilustra um modelo rudimentar de inventário utilizado nesse período:

Quadro 1 – Forma rudimentar de inventário

Cada símbolo (pedrinha) corresponde a uma cabeça de ovelha		
Primeiro inverno	Segundo inverno	Comparação entre os dois invernos
1.º inventário	2.º inventário	Acréscimo de cabeças de ovelha

Fonte: Adaptado de Ludícibus; Marion, 1999.

Depois dessa fase, o homem começa a fazer trocas, ou seja, já não cuidava somente de rebanhos e necessitava do processo de barganha para obter bens para a sua sobrevivência. Entretanto, além de aumentar o rebanho pelo processo de procriação, afinal de contas as ovelhas no primeiro inverno eram 15 e depois no segundo eram 20, a lã no período também foi excedente.

Com base nesse pequeno inventário, era possível fazer os seguintes raciocínios:

- Trocando as ovelhas por agasalhos, seriam usadas pelo menos duas ovelhas para vestir toda a família. Como as suas ovelhas haviam produzido a lã para tal, ele separa duas pedras e as contabiliza no seu patrimônio, porque deixou de gastar.
- Para representar os instrumentos de caça e pesca, separava mais três pedrinhas, representando um potencial aumento no patrimônio equivalente a 3 cabeças de ovelhas, relacionados com a troca que efetuou dos instrumentos pela lã.
- Caso fosse vendida toda a lã obtida, era possível conseguir mais quatro ovelhas para o rebanho.

Assim, ele conseguia fazer um raciocínio mais avançado com os itens que começavam a compor o seu patrimônio:

Quadro 2 – Inventário patrimonial rústico

Acréscimos do período				
Primeiro inverno	Segundo inverno	Agasalhos	Instrumentos de caça/pesca	Estoque de lã
● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ● ●	■ ■ ■ ■ ■	○ ○	△ △ △	▽ ▽ ▽ ▽
Primeiro inventário	Segundo inventário	Corresponde a 2 ovelhas	Corresponde a 3 ovelhas	Corresponde a 4 ovelhas
Total do rebanho		Resultado da produção do período		
Total da riqueza à disposição do pastor				

Fonte: Adaptado de Ludícibus; Marion, 1999.

Dessa forma, com base no inventário de todos os bens que possuía, era possível desenvolver um relatório contábil:

Quadro 3 – Relatório contábil

Itens	Inverno anterior	Inverno atual
Rebanho de ovelhas	15 ovelhas	20 ovelhas
Estoque de lã	–	4 ovelhas
Agasalhos de lã	–	2 ovelhas
Instrumentos caça/pesca	–	3 ovelhas
Total	15 ovelhas	29 ovelhas

Fonte: Adaptado de Ludícibus; Marion, 1999.

Nota-se que o acréscimo do primeiro para o segundo período foi correspondente a 14 ovelhas, o que pode ser considerado, em um sentido econômico, como lucro. Após isso a contabilidade foi evoluindo, marcando sua passagem por importantes civilizações, como Egito, Grécia e Roma.

Sá (1997) afirma que o nascimento do débito e do crédito¹, baseado em uma equação em que todo débito corresponde a um crédito e vice-versa, nada mais foi que o registro de um fato em sua

¹ Na linguagem contábil, as palavras *débito* e *crédito* têm significados distintos da linguagem cotidiana. Desse modo, é errôneo associar o débito e o crédito à subtração e adição. O correto é relacioná-los aos termos *destino* e *origem*, respectivamente.

causa e efeito. O autor afirma que o nascimento do débito e do crédito tem origem desconhecida. No entanto se especula que o crescimento do capitalismo nos fins da Idade Média, bem como a aplicação dos números arábicos à escrituração, a maior necessidade de dar relevo às contas de lucro e fazer com que estas tivessem importância até superior às contas de natureza creditícia e a ampliação das operações cambiais, entre outros, foram determinantes para seu surgimento.

Posteriormente, no período do Renascimento (séculos XIV a XVI), os estudos de Luca Pacioli (1445-1517) foram determinantes. A edição da *Suma de aritmética, geometria, proporção e proporcionalidade* (1494) e o método das *partidas dobradas*² foram algumas de suas contribuições. A *Suma* era composta por 36 capítulos e dedicava um módulo especial à contabilidade. Ao contrário do que muitos autores difundem, Pacioli não foi o inventor do método das partidas dobradas, uma vez que a literatura contábil já estava amadurecida nesse período (SÁ, 1997). Após a divulgação desse método, a contabilidade se desenvolveu como ciência e ganhou cada vez mais espaço.

Iudícibus e Marion (1999) afirmam que, durante o Renascimento, acontecimentos no mundo das artes e da economia proporcionaram um impulso das ciências contábeis, sobretudo na Itália. Dessa forma, é fácil compreender por que a contabilidade floresceu em cidades como Veneza, Gênova, Florença e Pisa. Nessas cidades fervilhavam atividades mercantis, econômicas e culturais.

A contabilidade daquela época difere da que é apresentada atualmente, pois o sistema contábil visava somente informar ao proprietário a situação da empresa, já que não existiam tantos interessados na situação patrimonial das entidades quanto hoje.

Além disso, a separação do patrimônio dos proprietários e da empresa não era feita como atualmente. Outro aspecto não explorado era o de períodos contábeis e de continuidade das entidades. Também não era necessário que o balanço fosse registrado por meio dos períodos na mesma moeda; admitia-se a moeda que o empresário achasse mais conveniente.

Depois dessa fase de consolidação da contabilidade, começaram a ser desenvolvidas teorias, nascidas por meio de observações, que levavam a raciocínios organizados e ao surgimento de uma escola científica, de pensamentos semelhantes (SÁ, 1997). O Quadro 4 sintetiza as principais escolas e seus representantes.

Quadro 4 – Doutrinas contábeis

Doutrina/escola/ corrente científica	Precursor/ líder intelectual	Alguns principais intelectuais
Materialismo substancial	Francesco Villa	Foi base para Fabio Besta, Gino Zappa e Vincenzo Masi
Personalismo	Giuseppe Cerboni	Giovanni Rossi, Giovanni Massa, Francesco Alberigo Bonalumi, Vincenzo Masi
Controlismo	Fábio Besta	Carlo Ghidiglia, Pietro D'Álvise, Vittorio Alfieri, Pietro Rigobon, Francesco De Gobbis.
Reditualismo	Eugen Schmalenbach	Mallberg, Geldmacher, E. Walb, K. Mallerowicz, M. R. Lehmann, W. Rieger F Leitner, A. Hoffmann

2 Método universalmente utilizado pela contabilidade. Seu princípio fundamental é de que, para cada débito, há um crédito de igual valor ou para cada aplicação de recursos, há uma origem de igual valor.

Aziendalismo	Alberto Ceccherelli, Gino Zappa	Pietro Onida, Lino Azzini, Carlo Masini, G. Cudini, Aldo Amaduzzi
Patrimonialismo	Vincenzo Masi	Francisco D'Áuria, Alberto Arevalo, Jaime Lopes Amorim, José Maria Fernandez Pila

Fonte: Adaptado de Sá, 1997.

A primeira escola, conhecida como **materialismo substancial**, entendia a riqueza como “substância”, caracterizada como um objeto essencial de estudo que necessitava ser observada em sua intimidade. Os registros eram considerados meras informações e subsídios para os estudos, não se admitindo que a contabilidade se limitasse apenas a registrar e demonstrar. Nesse momento nascia a necessidade de julgamento dos fatos ou fenômenos denominados *operações* (SÁ, 1997).

Já o **personalismo**, em sua essência, deixou evidente que competia à ciência contábil o estudo de todas as variações da riqueza em relação à *azienda*. Nessa época houve a preocupação com as funções administrativas e seus controles. Cerboni (apud SÁ, 1997, p. 72) chegou a denominar a ciência contábil como a “ciência da administração *aziendal*”³.

O **controlismo**, por sua vez, admitia – por meio de seu maior representante, Fábio Besta – que a contabilidade tinha como objeto de seu estudo o “controle da riqueza *aziendal*”. Besta explica o que é uma ciência, o que é *azienda*, assim como a necessidade da existência da riqueza para que possa existir a *azienda* (SÁ, 1997).

O **reditualismo** desenvolveu-se principalmente na Alemanha, embora tivesse forte influência em outros países. Os reditualistas tiveram como princípio admitir que o lucro é o mais relevante como objeto de estudo, sendo um fenômeno básico a ser observado (SÁ, 1997).

Posteriormente, o **aziendalismo**, mediante os conceitos apresentados por seus pensadores, admitiu que o Passivo é a explicação do Ativo. O Ativo é o efeito ou o que resultou em razão de existir o Passivo, isto é, o Passivo é a causa do Ativo. Assim, nasceu o raciocínio de que as contas são apenas meios utilizáveis para que se conheça o que ocorreu e a utilização pode ser feita por ciências como Contabilidade ou Estatística.

Por fim, o **patrimonialismo**, cujo expoente máximo foi Vincenzo Masi, defendia o patrimônio como objeto de estudo. Foi nesse contexto que nasceu também o conceito de Patrimônio Líquido. Para Sá (1997), no Brasil a escola implantada e utilizada atualmente é o patrimonialismo.



Vídeo



1.2 Evolução histórica da contabilidade no Brasil

Especificamente no Brasil, a contabilidade deu seus primeiros passos para a organização no ano de 1808, com a publicação de um alvará para que os contadores usassem obrigatoriamente as partidas dobradas como método de escrituração. Já em 1850, com a promulgação do *Código Comercial Brasileiro*, tornou-se obrigatória a escrituração contábil, além da elaboração anual do balanço.

³ A *azienda* refere-se ao conjunto de bens – materiais ou imateriais – que servem ao comerciante e/ou industrial para o desempenho suas atividades produtivas. Desse modo, a administração *aziendal* refere-se à gestão e ao gerenciamento desses bens.

Em 1890, a Escola Politécnica do Rio de Janeiro passou a oferecer as primeiras disciplinas de Direito Administrativo e Contabilidade. Em 1902 há o surgimento da Escola de Comércio Álvares Penteado que, em 1905, passou a ter o reconhecimento do curso de guarda-livros e também de perito contador.

Em 1946 surgiu a faculdade de Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (USP), fato que coincidiu com a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A promulgação da Lei n. 4.230, de 17 de março de 1964, instituiu as principais normas para elaboração e controle de orçamento para a União, Estados, municípios e Distrito Federal.

Em 1976, o grande marco da contabilidade no Brasil foi a criação da Lei n. 6.404 que dispõe sobre as sociedades por ações. Nesse ano também houve a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CMV). Em 2007, a contabilidade brasileira passou por grandes mudanças por meio da promulgação da Lei n. 11.638 de 28 de dezembro, que alterou diversos dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas e aproximou a contabilidade brasileira do modelo adotado mundialmente. A partir de 2007, o Brasil passou a utilizar os princípios das International Financial Reporting Standards (IFRS)⁴ visando a uma melhor apresentação e compreensão das normas e demonstrações contábeis.

A contabilidade vem evoluindo no sentido de se tornar mais compreensível não somente para os contabilistas e para o fisco, mas também para o público em geral. Na atualidade, o conhecimento da contabilidade torna-se necessário não apenas para aqueles diretamente envolvidos com as operações contábeis, mas também para aqueles que dão suporte operacional na área. Assim, torna-se necessário que sejam conhecidos alguns dos conceitos básicos que a norteiam. Esses serão apresentados a seguir.



Vídeo



1.3 Noções gerais de contabilidade

Em resumo, a contabilidade pode ser definida como a ciência responsável pelo estudo dos fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, ou seja, ela estuda como ocorreu a transformação patrimonial, seja por aumento, diminuição ou transformação.

Além disso, a contabilidade é a responsável pelo registro, classificação e demonstração dos fatos ocorridos no patrimônio das entidades, por meio de uma técnica conhecida como escrituração contábil, que consiste em registrar de maneira ordenada tudo o que ocorre nas entidades.

A contabilidade também fornece informações para análise e interpretação dos fatos obtidos mediante a escrituração contábil e possibilita que sejam evidenciadas as variações ocorridas no patrimônio.

4 São normas internacionais de contabilidade revisadas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

1.3.1 Objeto de estudo da contabilidade

O objeto da contabilidade se resume a uma palavra: **patrimônio**, que é o conjunto de bens, direitos e obrigações de determinada pessoa ou entidade.

Bens é tudo aquilo que é capaz de atender às necessidades das pessoas físicas ou jurídicas e que podem ser mensuradas, ou seja, têm valor econômico. Por *direitos* pode-se entender valores que determinada entidade tem a receber de terceiros. O exemplo mais comum é os clientes, que são indivíduos para quem a empresa vendeu e dos quais terá o direito de receber. Obrigações, ou passivos exigíveis, são dívidas que a empresa assumiu com terceiros, ou seja, com pessoas alheias à entidade.

Já o patrimônio líquido é a diferença entre tudo o que a empresa tem (bens) e tudo o que ela tem para receber (direitos), exceto suas obrigações. Dessa forma, o que sobra – no caso de liquidação de dívidas – é o que realmente pertence à propriedade. No patrimônio líquido da entidade estão o Capital Social e outras contas que pertencem aos sócios ou acionistas da empresa.

O patrimônio pode ser de uma pessoa física natural, que pode ser você mesmo, por exemplo, ou de uma entidade, que pode ser formada por uma ou mais pessoas. Pode ser considerada pessoa física toda pessoa natural que é registrada em cartório e que possui bens, direitos e obrigações junto ao Estado. A pessoa física responde individualmente por seus atos, e deixará de ser apenas quando morrer.

A pessoa jurídica é a composição, por uma ou mais pessoas físicas, de um contrato que deverá ser registrado em cartório, na Receita Federal ou em junta comercial. Os responsáveis pela pessoa jurídica são as pessoas físicas que a formaram e seu término será dado por um acordo entre elas ou por decisão judicial. No caso de constituição de pessoa jurídica, os dois tipos mais comuns são as sociedades limitadas e as sociedades anônimas. Para as sociedades limitadas, o documento de nascimento é o Contrato Social.

O estatuto social é o documento pelo qual são constituídas as sociedades anônimas. No caso dessas sociedades, é feita uma assembleia, isto é, a reunião daqueles que deverão representar, no mínimo, metade do capital social, ou seja, o capital da empresa. Nesse documento deverão constar dados como: nome, prazo de duração, localização da empresa, objeto social (atividade a ser desempenhada), capital social e outros dados primordiais para o nascimento da entidade.

Já o Contrato Social é o documento de nascimento de uma entidade com fins lucrativos e não anônima. Ele não pode conter nenhum tipo de emendas, rasuras ou qualquer tipo de entrelinha. Além disso, deve-se designar o objeto e o nome da sociedade.

1.3.2 Objetivo da contabilidade

O objetivo da contabilidade é fornecer informações sobre como são compostas as variações do patrimônio e como elas funcionam. É preciso estar atento a quem é o principal usuário dessas informações e para qual finalidade elas serão utilizadas.

Atualmente, a contabilidade tem duas finalidades básicas: uma ligada ao planejamento, servindo de base para a análise de situações futuras, e a outra ao controle do que acontece com a instituição.

1.3.3 Usuários da contabilidade

Os usuários da contabilidade podem ser classificados de duas maneiras: internos e externos à entidade.

Como agentes internos, podem ser apresentados aqueles usuários que têm algum tipo de relação direta com a entidade e que em virtude disso têm facilidade de acesso às informações contábeis. Esses usuários e seus respectivos interesses são:

- **Gerentes:** utilizam a informação para a tomada de decisão.
- **Funcionários:** utilizam as informações da empresa para saber se receberão ou não seus salários, férias e benefícios, quando definidos na política da empresa.
- **Sócios/proprietários:** estão interessados principalmente no lucro de suas empresas.

Já os agentes externos são aqueles que não têm relação direta com a entidade, mas mesmo assim mantêm algum tipo de relacionamento com ela:

- **Bancos:** utilizam a informação contábil para a concessão (ou não) de financiamentos, empréstimos e créditos em geral.
- **Concorrentes:** agentes que utilizam informações para se tornar competitivos em mercados cada vez mais acirrados.
- **Governo:** é o principal dentre os interessados, pois está sempre buscando informações relativas a despesas e receitas para atingir seu objetivo: a tributação das entidades.
- **Fornecedores:** seu principal interesse é na capacidade de pagamento das entidades, ou seja, se poderão continuar ou não vendendo a prazo e receber corretamente.
- **Clientes:** apesar de não ser uma informação percebida diretamente da contabilidade, os clientes têm interesses ligados ao atendimento de suas compras e processos inerentes a elas.
- **Investidores** – no caso das sociedades de capital aberto, o principal interesse é saber como está o desempenho da entidade na qual investem. No caso de possíveis investidores, o interesse é saber se vale a pena investir seu capital e deixá-lo aplicado em determinada entidade, e obter informações acerca de possíveis retornos de suas aplicações como perspectivas para o futuro.

Atividades

1. Quais são os primeiros registros acerca da contabilidade?
2. O que são débito e crédito e como se deu seu surgimento?
3. O que é contabilidade e qual é seu objeto de estudo?

Referências

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Introdução à teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SÁ, A. L. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

Patrimônio

A Resolução n. 750/1993, que estabelecia os princípios contábeis no Brasil, foi atualizada pela Resolução n. 1.282 no ano de 2010. Entretanto, em 2016 passou a vigorar a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP) – estrutura conceitual que tratava de diversos aspectos relativos à contabilidade, dentre esses a revogação da Resolução 750/1993 e dos Princípios de Contabilidade bem como de suas alterações. Após a revogação, como essas mudanças interferiram no cenário contábil nacional? Veremos essas e outras questões neste capítulo.



Vídeo



2.1 Princípios da contabilidade

Embora as Resoluções 750/93 e 1.282/10, de maneira formal não estejam mais em vigor, encontram-se nelas a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, e orientações específicas relacionadas ao tema. Entretanto, os princípios já conhecidos – entidade, continuidade, registro pelo valor original, oportunidade, prudência e competência – ainda influenciam a contabilidade, porém de maneira indireta, já que outras normas se sobrepõem a eles.

Esse processo começou com a harmonização contábil, isto é, o processo de internacionalização das normas brasileiras, que alterou a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (que dispõe sobre as sociedades por ação) e introduziu a figura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Nos últimos anos, o cenário contábil brasileiro passou (e ainda está passando) por mudanças significativas, porém, mesmo assim, os princípios antigos permanecem. A seguir, verificaremos cada um deles:

- **Princípio da entidade** – segundo esse princípio, o patrimônio deveria ser reconhecido como objeto da contabilidade. Para tanto, é preciso diferenciar o patrimônio de uma pessoa física do da pessoa jurídica, ou seja, a pessoa do dono da empresa e a empresa não podem se confundir. O princípio da entidade pode ser ilustrado da seguinte maneira: um sócio que faz o pagamento de suas contas pessoais com o dinheiro da empresa. Ao fazer isso está indo contra o princípio da entidade, pois não está reconhecendo a autonomia, isto é, a diferença da pessoa física e da pessoa jurídica.
- **Princípio da continuidade** – esse princípio versa sobre a continuidade ou não da empresa. Nele, entendia-se que a continuidade influencia o

valor econômico dos ativos e também o vencimento dos passivos, em especial quando a extinção da empresa tem prazo determinado, previsto ou previsível. Para seu entendimento, podemos utilizar como exemplo épocas em que ocorrem enchentes no Brasil. Para o socorro aos necessitados, são criadas empresas que existirão somente para atender esse tipo de necessidade. Para esses casos, deve-se imaginar que as dívidas dessa empresa precisarão ter prazo de vencimento influenciado por esse fato, uma vez que ninguém irá vender ou fornecer dinheiro por mais de dois anos, por exemplo, para uma empresa que tem prazo de continuidade de somente um ano.

- **Princípio da oportunidade** – de acordo com esse princípio, determinado fato deveria ser registrado no exato momento em que ele acontece. Outra interpretação está ligada ao registro – mesmo que tecnicamente estimável – de variações patrimoniais, isto é ainda que somente exista a possibilidade de o lançamento ocorrer, ele deverá ser registrado. Assim, no caso das ações judiciais, por exemplo, é preciso que seja feita a provisão do valor, ou seja, um registro mesmo que aproximado dos valores referentes a essa ação, para que o resultado da empresa não seja impactado de uma só vez.
- **Princípio do registro pelo valor original** – esse princípio versava sobre o registro dos componentes do patrimônio (sempre expressos a valor presente na moeda do país) e que deverão ser mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive aquelas que configuram agregações ou decomposições no interior da entidade. Da interpretação desse princípio, resulta saber que os registros dos componentes patrimoniais deverão ser feitos com base nos valores de entrada, quando integrados ao patrimônio o bem, o direito ou a obrigação. Não se pode ter elementos agregados de maneira parcial ou integral a outros elementos patrimoniais. Enquanto o bem permanecer como parte do patrimônio, o valor original de registro deverá ser mantido.

Para esse princípio é possível imaginar, por exemplo, a compra de um carro e que sofre desvalorização com o passar do tempo, por desgaste, uso e outras condições. No entanto, essa condição deverá ser registrada em uma conta à parte, chamada de *depreciação acumulada*, para que o bem esteja registrado na contabilidade de acordo com o que determina esse princípio.

- **Princípio da competência** – regia a relação entre as receitas e as despesas. De acordo com esse princípio, as receitas e as despesas deveriam ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram. Desse modo, as receitas eram consideradas realizadas quando, nas transações com terceiros, esses efetuavam o pagamento ou assumiram forte compromisso de efetivá-lo. Também reconhecia-se a extinção parcial ou total de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento (ao mesmo tempo) de um ativo de valor igual ou maior. Já as despesas eram consideradas incorridas quando o ativo correspondente deixava de existir, por transferência de sua propriedade a terceiro, pela diminuição ou extinção de um ativo e pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. Uma situação que ilustra esse princípio são as que têm seu período de competência, isso é, são referentes a um determinado mês e deverão ser reconhecidas naquele período. Isso acontece, por exemplo, com os salários: para cada mês trabalhado,

seu salário é reconhecido para o ganho de receita daquele determinado mês, e, geralmente, o pagamento ocorre no início do mês seguinte. No entanto, salário e despesas como energia, água, telefone etc. deveriam ser reconhecidas como referentes àquele mês.

- **Princípio da prudência** – para esse princípio deveriam ser adotados menores valores para os componentes do Ativo e maiores para os componentes do Passivo, sempre que esses apresentassem alternativas igualmente válidas para registro. Aceitar o princípio da prudência consiste em utilizar a hipótese que resulte em um menor Patrimônio Líquido.
- **Princípio da atualização monetária** – de acordo com as alterações propostas pela Resolução n. 1.282/2010, esse princípio foi revogado para que a contabilidade brasileira ficasse de acordo com a harmonização proposta pelas normas internacionais de contabilidade.



Vídeo



2.2 Patrimônio

Como já mencionado, o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa física ou jurídica. Entretanto, essa apresentação ocorre de maneira ordenada e exige que sejam conhecidos alguns conceitos profundamente.

Os bens são tudo aquilo que servem de elemento para satisfazer às necessidades humanas e que podem de alguma forma ser mensuradas economicamente, isto é, que podem ter algum valor atribuído.

Ao imaginar uma loja de eletrodomésticos, pode-se verificar que ela tem inicialmente três categorias de bens:

- **Bens de uso da loja** – balcão, prateleiras, armários, entre outros, para o uso da loja, e exploração da atividade principal, que é a venda de eletrodomésticos.
- **Bens de troca** – eletrodomésticos em geral, produtos que formam a base da atividade da empresa.
- **Bens de consumo** – itens como caixas que a empresa usa para vender os produtos, papéis para embalar mercadorias eventuais materiais de escritório. Esses bens estão relacionados aos bens que não são duráveis.

Quais outras classificações poderiam existir para os bens?

Bens materiais – são aqueles que possuem corpo ou que podem ser tocados. Englobam ainda dois outros conceitos: bens móveis e imóveis.

Bens intangíveis ou imateriais – são aqueles que não têm matéria/corpo, ou seja, que não podem ser tocados. Um exemplo desse tipo de bem são as marcas: alguns produtos têm tanta influência da marca que é só olhar para algo que remete a seu *design* que já se lembra dela. Algumas marcas são tão influentes que acabam por nomear produtos. É o caso da Gillete (lâmina de barbear) e do Bombril (palha de aço). Outros exemplos de bens imateriais são as patentes, que nada mais são do que registros de

invenções de uma pessoa ou empresa. Nesse caso, a pessoa ou empresa tem o direito de explorar os benefícios advindos daquela determinada invenção.

Os **direitos** são valores que a empresa tem para receber de terceiros, geralmente alheios à instituição. Um exemplo são as vendas realizadas a prazo, logo a empresa terá o direito de receber o valor. Nessa situação são envolvidos terceiros que não têm relação direta com a empresa.

Outro tipo comum de direito acontece quando a empresa adianta salários ou valores de viagens a colaboradores. No caso de salários, o funcionário terá esse valor descontado de seu pagamento, pois ele recebeu um valor da empresa que ainda não era efetivamente seu, isto é, a empresa tem o direito de descontar do salário esse valor. Já no caso dos adiantamentos para viagem, a empresa fornece determinado valor para o colaborador viajar. Ao retornar, ele deve realizar a prestação de contas.

Nas entidades, é comum realizar algumas operações a prazo, como a compra de mercadorias ou operações que têm uma determinada data de vencimento e um determinado cobrador (fornecedores). A empresa possui ainda outras possíveis contas a pagar, como impostos, salários e obrigações com terceiros.

Outro tipo de passivo é o Patrimônio Líquido, pois a empresa “deve” para os sócios o capital por eles investido na empresa. Assim, eles diferenciam-se das obrigações com terceiros por não terem data de vencimento e por não poderem ser “cobrados”.

2.2.1 Representação gráfica do patrimônio

Na contabilidade, ficou convencionado que o lado esquerdo é denominado o Ativo, é o lado positivo, que engloba os bens e os direitos. No lado direito tem-se o Passivo, que engloba as obrigações.

Quadro 1 – Representação Ativo e Passivo

Patrimônio	
Ativo	Passivo
Bens e Direitos	Obrigações

Fonte: Elaborado pelos autores.

Essa representação gráfica, que lembra um “T”, é denominada Balanço Patrimonial. O próprio nome sugere para que haja um equilíbrio. Na contabilidade, é preciso que exista uma igualdade entre bens, direitos e obrigações, o total do lado esquerdo deverá ser igual ao total do lado direito; no entanto, como isso é possível?

É nesse ponto que surge um novo elemento na equação patrimonial, denominado Patrimônio Líquido.

Quadro 2 – Patrimônio Líquido

Patrimônio	
Ativo	Passivo
Bens e Direitos	Obrigações
	Patrimônio Líquido

Fonte: Elaborado pelos autores.

Esse novo grupo ficará do mesmo lado do Passivo, ou seja, das obrigações. O Patrimônio Líquido –, diferença entre o Ativo menos o Passivo, é o valor líquido resultante da seguinte equação: **Bens + Direitos – Obrigações**.

O Patrimônio Líquido também representa o valor referente aos acionistas, ou que a eles pertence. Para entender como funciona o Balanço Patrimonial, segue um exemplo demonstrando os conceitos vistos anteriormente:

Quadro 3 – Balanço Patrimonial

Ativo		Passivo	
Bens	1.000	Obrigações	1.500
Direitos	1.500	Patrimônio Líquido	
		Capital	1.000
Total do Ativo	2.500	Total do Passivo	2.500

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Balanço Patrimonial, o dinheiro “entra” pelo lado do Passivo. De que modo isso ocorre? Quando os sócios abrem a empresa eles aplicam o capital nela. Esse capital fica registrado no Passivo, ou seja, dentro do Patrimônio Líquido na conta Capital Social: em contrapartida, o dinheiro é aplicado no Ativo. O mesmo ocorre, por exemplo, com os fornecedores, pois determinada mercadoria aparecerá no Ativo e o registro da entrada ficará no Passivo. Assim, o fluxo de origens e aplicações é estabelecido da seguinte maneira:

Quadro 4 – Fluxo de origens e aplicações

Aplicações	Ativo		Passivo		Origens
	Bens	1.000	Obrigações	1.500	
	Direitos	1.500	Patrimônio Líquido		
			Capital	1.000	
	Total do Ativo	2.500	Total do Passivo	2.500	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, as origens de recursos correspondem às obrigações e podem ser divididas em:

- **De terceiros** – recursos provenientes de entes alheios à companhia, ou que não fazem parte diretamente desta. Nessa categoria estão os fornecedores, o governo (por meio de impostos), financiamentos, salários a pagar, entre outras dívidas.
- **De recursos próprios** – recursos provenientes de capital dos sócios, do Capital Social ou ainda de lucros e reservas que são valores decorrentes das atividades normais da empresa.

2.2.2 Aspectos quantitativo e qualitativo

Pode-se dizer que o Balanço Patrimonial tem dois aspectos básicos relacionados aos elementos apresentados; o primeiro deles é o aspecto qualitativo, que define os elementos, dividindo-os em bens, direitos e obrigações. Porém, para saber conhecer ou mensurar o patrimônio, é preciso conhecer outro aspecto, o quantitativo, que apresenta os elementos patrimoniais acompanhados dos seus devidos valores, pois somente assim é possível conhecer o patrimônio de uma entidade. A seguir serão elencados os aspectos do Ativo, Passivo e do Patrimônio Líquido.



Vídeo



2.3 Ativo

Para Iudícibus (2009), o Ativo pode ser definido como o conjunto de bens e direitos de uma entidade ou como a aplicação de recursos de uma determinada empresa. Já segundo Hendriksen e Van Breda (2007), os Ativos são considerados como reservas de benefícios futuros, ou ainda como benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por determinada entidade e que são decorrentes de atividades passadas. O Ativo é dividido em **Ativo Circulante** e **Não Circulante**. Dentro do Ativo Circulante, que na maioria das empresas têm essa classificação em razão de apresentarem bens e direitos realizáveis em até 360 dias – existem quatro grupos de acordo com o grau de liquidez. O primeiro grupo é o de Disponibilidades, que engloba as seguintes contas:

- Caixa.
- Bancos – Conta movimento.
- Aplicações financeiras de curto prazo.

O grupo seguinte denominado de Clientes ou Créditos de Curto Prazo, apresenta como principais elementos as seguintes contas:

- Duplicatas a receber.
- Outras contas a receber.
- Estimativa de perda com créditos de liquidação duvidosa (EPCLD).

O próximo grupo, de acordo com a liquidez, é o grupo de Estoques:

- Mercadorias ou produtos acabados.
- Produtos em elaboração.
- Matérias-primas.
- Provisão para ajuste ao valor de mercado.

O último grupo do Circulante é conhecido como **Despesas antecipadas** ou **Despesas pagas antecipadamente**, entretanto é um grupo de ativo e tem esse nome em razão de ser formado por contas que já foram pagas antecipadamente e que geraram o direito de se consumir algo – como seguros, assinaturas de jornal –, e que será consumido em um determinado período, configurando-se em despesa somente após o consumo efetivo do direito. Alguns exemplos são:

- Seguros a vencer.
- Aluguéis pagos antecipadamente.
- Assinaturas de jornais e revistas.

O Ativo Não Circulante possui liquidez com prazo superior a 12 meses, na maioria das empresas. Dentro dele, o primeiro grupo é o Ativo Realizável a Longo Prazo, que normalmente apresenta as seguintes contas:

- Empréstimos a sócios.
- Empréstimos a coligadas.

- Despesas antecipadas.

Outro grupo do Ativo Não Circulante é o grupo que congrega os **investimentos** e apresenta, entre outras contas, as seguintes:

- Aplicações em ouro.
- Ações de empresas coligadas.
- Outras participações.

O **imobilizado**, por sua vez, apresenta os bens físicos que servem para a manutenção da estrutura da empresa, para que elas possam cumprir a sua atividade, entre eles estão:

- Veículos.
- Móveis e utensílios.
- Máquinas e equipamentos.
- Terrenos e edificações.
- Florestas.

O intangível congrega todas as contas que não têm substância física, mas que mesmo assim podem gerar benefícios futuros para a empresa, entre eles estão:

- Marcas e patentes.
- *Softwares*.
- Fundo de comércio.
- Carteira de clientes.



Vídeo



2.4 Passivo

O Passivo apresenta as obrigações com terceiros e se divide em **Circulante** (com exigibilidade em até 360 dias) e **Não Circulante** (com prazos de vencimento superior a 360 dias). No Passivo Circulante as principais contas são:

- Fornecedores.
- Obrigações trabalhistas.
- Impostos a recolher.
- Contas diversas a pagar.

O Passivo Não Circulante, por sua vez, apresenta as contas que têm exigibilidade superior a 360 dias, entre elas:

- Financiamentos.
- Empréstimos.
- Impostos com prazo superior a 12 meses.
- Outras dívidas de longo prazo.



2.5 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido é a diferença entre os valores do ativo e os do passivo, sendo apresentados os recursos próprios da empresa, em sua maioria pelo Capital Social. Pode-se afirmar que as principais contas que compõe o patrimônio líquido são:

- Capital Social.
- Reservas de Capital.
- Reservas de Lucro.
- Ações em tesouraria.
- Prejuízos Acumulados.

Com a Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a conta de Lucros Acumulados não deverá mais apresentar saldo. Esses saldos precisam ser devidamente destinados de acordo com a proposta da administração, no caso das sociedades por ações. Essa destinação dos lucros poderá ser feita por meio do pagamento de dividendos, novos investimentos (uso) ou então, deverá compor as contas de reservas de lucros.

Atividades

1. Do ponto de vista contábil, como pode ser definido o patrimônio?
2. Quais são as contas que estão relacionativas ao grupo de despesas pagas antecipadamente?
3. Com o advento da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a conta de lucros acumulados não deverá mais apresentar saldo. Como ficam esses saldos dentro do Patrimônio Líquido?

Referências

BRASIL. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 750/93. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. Resolução CFC n. 1.282/10. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 maio 2010. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc>. Acesso em: 12 abr. 2018.

CPC – Comitê de Pronunciamento Contábeis. *CPC 00 (R1): estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. V. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Situações líquidas patrimoniais

Neste capítulo, serão vistas as representações gráficas dos estados patrimoniais que demonstram como o patrimônio das empresas pode estar configurado. Posteriormente, será abordada a formação do patrimônio das empresas, isto é, como as movimentações alteram e constroem o patrimônio de uma entidade. Por fim, serão abordados os tópicos relativos às fontes do Patrimônio Líquido, ou seja, os modos de investimento que ocorrem nas entidades.



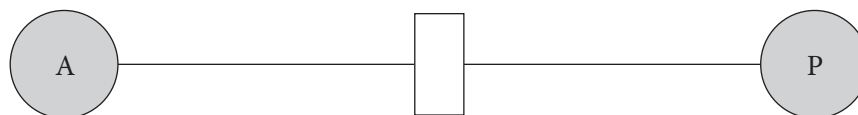
3.1 Representação gráfica dos estados patrimoniais

A situação patrimonial é a maneira que o balanço pode estar configurado. Nele, pode-se apresentar mais bens e direitos do que obrigações, mais obrigações que bens e direitos, ou ainda ativo e passivo iguais.

A maneira mais simplificada para que sejam demonstradas as situações possíveis com relação à estrutura patrimonial é a utilização de gráficos e figuras. Nos casos a seguir, supõem-se dois pratos em uma balança, em que o prato da esquerda é o Ativo e o prato da direita é o Passivo.

Com valores iguais para ambos, o equilíbrio estará alcançado. Mas, normalmente, o Ativo e o Passivo apresentam valores diferentes, fato que faz a balança virtual pender para um dos lados. O peso (valor) que se utiliza para se alcançar esse equilíbrio é chamado Patrimônio Líquido e, por lógica, estará no lado do menor valor. Vejamos algumas situações a seguir:

Figura 1 – 1ª situação: Ativo = Passivo → Patrimônio Líquido = 0



Fonte: Elaborada pelos autores.

A **primeira situação** revela a inexistência de riqueza própria (representada pelo Patrimônio Líquido), como acontece com o indivíduo ou empresa que possui bens à sua disposição, mas tem dívida junto a terceiros de igual valor. Outra forma dessa situação ser possível é quando a empresa tem exatamente o mesmo valor de capital social e prejuízo, o que acaba fazendo com que ela fique com o Patrimônio Líquido com o valor zero.

Essa é a situação patrimonial gráfica, mostrando valores iguais para Ativo (A) e Passivo (P):

Com valores idênticos, é fácil verificar que o Ativo e o Passivo representam o mesmo peso, fazendo com que a empresa possua um **Patrimônio Líquido igual a zero**. Essa situação pode ainda ser representada da seguinte maneira:

Tabela 1 – Patrimônio Líquido igual a zero

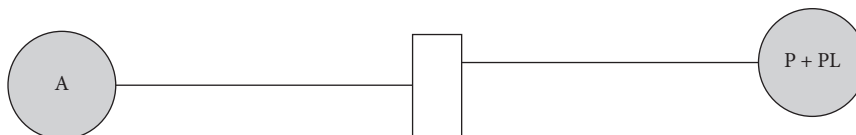
Ativo		Passivo	
Bens		Fornecedores	1.000
Caixa	1.000	Empréstimos	3.000
Bancos	1.000		
		Patrimônio Líquido	
Direitos		Capital Social	1.000
Clientes	2.000	(-) Capital a integralizar	(1.000)
Total	4.000	Total	4.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se no Balanço Patrimonial que a empresa possui o seu Patrimônio Líquido igual a zero, pois nessa situação o Capital Social ficou totalmente a integralizar, ou seja, não foi colocado na empresa no seu ato de constituição. Logo, ela só possui bens, direitos e obrigações com terceiros.

A **segunda situação** (Figura 2) é evidenciada na sequência, nela a empresa possui um valor superior a zero representando sua riqueza própria:

Figura 2 – 2ª Situação: Ativo > Passivo → Patrimônio Líquido > 0



Fonte: Elaborada pelos autores.

O **Patrimônio Líquido positivo** revela a existência de riqueza própria, justificada pela diferença positiva entre o Ativo (A) e o Passivo (P), tal diferença é a Patrimônio Líquido (PL):

Ativo	Passivo
	PL

Com relação à segunda situação, é fácil identificar o valor maior no lado do Ativo (A), ocasionando a criação do Patrimônio Líquido (PL). Essa situação é a mais comum e a mais desejada pelas empresas, pois configura a existência da riqueza própria. Com a utilização da estrutura patrimonial acompanhada de valores é possível verificá-la:

Tabela 2 – Equação patrimonial (Patrimônio Líquido positivo)

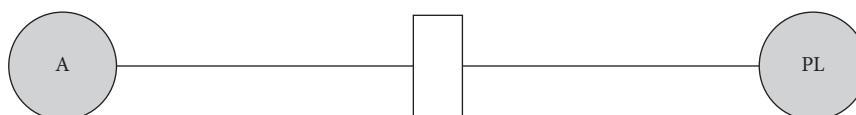
Ativo		Passivo	
Bens		Fornecedores	1.000
Caixa	1.000	Empréstimos	1.000
Bancos	1.000		
		Patrimônio Líquido	
Direitos		Capital Social	1.000
Clientes	1.000		
Total	3.000	Total	3.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nessa situação é possível imaginar que a empresa pode pagar suas duas dívidas com terceiros (Fornecedores e Empréstimos) e ainda irá sobrar R\$ 1.000,00 de Patrimônio Líquido, que pertence aos sócios.

A **terceira situação**, nem tão comum na prática entre as empresas em atividade no Brasil, demonstra a situação de falta de capitais de terceiros, fazendo uma simulação de atividades sem obrigações. Isso, teoricamente, pode ocorrer, mas é muito difícil de ocorrer na prática empresarial.

Figura 3 – 3ª Situação – Ativo = Patrimônio Líquido → Passivo = 0



Fonte: Elaborada pelos autores.

Essa situação revela a **inexistência de obrigações ou dívidas**, representadas pelo Passivo exigível da empresa. Logo, todo o Ativo é dos sócios, acionistas ou cotistas; não há reclamos de terceiros sobre ele.

Ativo | PL

Como na primeira situação, aqui também há valores idênticos. A única diferença é que na primeira situação do lado direito são relacionados os valores relativos à riqueza empresarial, e não obrigações ou dívidas.

Um momento em que essa situação pode ocorrer é na criação da empresa, pois aí surge o Patrimônio Líquido em contrapartida do Ativo, ou seja, ainda não existem obrigações da empresa.

Tabela 3 – Equação patrimonial (passivo nulo)

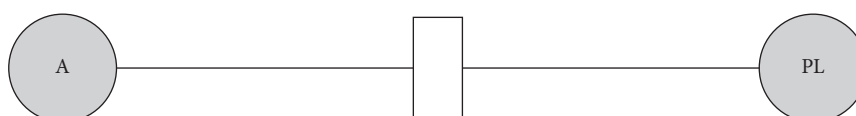
Ativo		Passivo	
Bens	1.000	Patrimônio Líquido	1.000
Caixa		Capital Social	
Total	1.000	Total	1.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nessa situação, a empresa teve o capital inicial de R\$ 1.000,00 totalmente integrado em dinheiro no caixa, assim, o total do Ativo ficou igual ao total do Patrimônio Líquido. O ativo também é conhecido como Patrimônio Bruto.

A **quarta situação** é considerada desagradável, pois ilustra uma empresa possui um menor conjunto de bens e direitos, se comparados às obrigações. Isso faz com que a empresa apresente dificuldades de pagamentos, a longo, médio ou curto prazo.

Figura 4 – 4ª Situação – Ativo < Passivo → Patrimônio Líquido < 0



Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 4 ilustra o **Patrimônio Líquido Negativo** ou **Passivo a descoberto**. Essa situação ocorre quando a empresa apresenta dificuldades de liquidez; ela terá muito mais obrigações a liquidar do que a possibilidade de gerar recursos financeiros em um mesmo período de tempo.

Ativo	Passivo
PL	

Essa condição pode ser representada da seguinte maneira:

Tabela 4 – Equação patrimonial (patrimônio líquido negativo)

Ativo		Passivo	
Bens		Fornecedores	2.000
Caixa	1.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	1.000
		Prejuízos Acumulados	(2.000)
Total	1.000	Total	1.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nessa situação, é possível notar que o valor dos Prejuízos Acumulados, que é de R\$ 2.000,00, supera o valor total do Capital Social, de R\$ 1.000,00, o que faz com que a empresa fique com o Passivo a Descoberto.

Por fim, não foi considerada a situação de Ativo igual a zero, na qual o Patrimônio Líquido (PL) é igual ao passivo (P). Essa condição é observada em empresas que apresentam prejuízos consecutivos, fato que propicia um Patrimônio Líquido negativo e, posteriormente, o fim de todo seu Ativo sem conseguir liquidar todas as suas obrigações.

3.2.1 Formação do Patrimônio

A seguir são elencados alguns exemplos de como funcionam as movimentações do Patrimônio e suas evoluções. A **primeira situação** proposta refere-se a um balanço que apresenta apenas duas contas.

Tabela 5 – Balanço Patrimonial com apenas duas contas

Balanço Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Caixa	100.000		
		Patrimônio Líquido	
		Capital	100.000
Total do Ativo	100.000	Total do Passivo	100.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Aqui, a empresa teve suas atividades iniciadas com dinheiro – capital de R\$ 100.000,00 – que se originaram no Capital Social, captados de um ou mais sócios, foram aplicados no Ativo Caixa da empresa. Nessa situação, é possível entender como o fluxo de dinheiro entra pelo Passivo (nesse caso, por meio de investimentos dos sócios) e se aplica no Ativo, no caso o Caixa.

A **segunda situação** retrata uma compra de veículos à vista (em dinheiro) de um veículo por R\$ 15.000,00 e uma compra de mercadorias no mesmo valor, também à vista.

Tabela 6 – Compra de veículo

Balanco Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Caixa	70.000		
Mercadoria	15.000	Patrimônio Líquido	
Veículos	15.000	Capital	100.000
Total do Ativo	100.000	Total do Passivo	100.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Mais uma vez a igualdade foi mantida e só houve uma troca de valores entre o Ativo: o dinheiro saiu do Caixa da empresa e foi para a compra de Mercadorias e Veículos.

Na **terceira situação**, a empresa realizou uma compra de R\$ 20.000,00 de mercadorias a prazo, o que significa que ela não desembolsou dinheiro de maneira direta. Entretanto, com base no método das partidas dobradas, mesmo que a compra tenha sido realizada a prazo, o valor terá que ter uma contrapartida, que no caso será representada por Fornecedores.

Tabela 7 – Compra de mercadorias a prazo

Balanco Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Caixa	70.000	Fornecedores	20.000
Mercadoria	35.000	Patrimônio Líquido	
Veículos	15.000	Capital	100.000
Total do Ativo	120.000	Total do Passivo	120.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

É preciso notar agora que o valor do balanço subiu para R\$ 120.000,00 de ambos os lados. Agora, do lado direito, surgiu a obrigação com fornecedores, aplicada na conta Mercadoria.

Na **quarta situação**, a empresa compra um imóvel, no valor de R\$ 50.000,00 a prazo, para a manutenção de suas atividades.

Tabela 8 – Compra de imóvel

Balanco Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Caixa	70.000	Fornecedores	20.000
Mercadoria	35.000	Financiamento	50.000
Veículos	15.000	Patrimônio Líquido	
Imóvel	50.000	Capital	100.000
Total do Ativo	170.000	Total do Passivo	170.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora, o valor total do balanço foi alterado novamente, pois a empresa aumentou o patrimônio quando comprou um imóvel, mas também aumentou suas dívidas ao adquirir imóvel a prazo. Logo, foi possível manter a igualdade dos dois lados, uma vez que o método das partidas dobradas está sendo respeitado em todas as operações. Outra operação comum nas empresas é o pagamento de fornecedores. A **quinta situação** evidencia como fica essa operação; nesse exemplo foi pago o valor de R\$ 10.000,00.

Tabela 9 – Pagamento de fornecedores

Balanço Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Caixa	60.000	Fornecedores	10.000
Mercadoria	35.000	Contas a pagar	50.000
Veículos	15.000	Patrimônio Líquido	
Imóvel	50.000	Capital	100.000
Total do Ativo	160.000	Total do Passivo	160.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora, o valor de ambos os lados diminui, isso se deve ao fato de o valor da dívida ter diminuído e, conseqüentemente, o valor do caixa também.

Por meio desses exemplos, é possível verificar que as situações patrimoniais são alteradas devido a diversos fatores e que o patrimônio das entidades é construído mediante entradas e aplicações de recursos. Foram elencadas apenas situações que afetam as contas patrimoniais, isto é, as contas de bens, direitos e obrigações. Entretanto, as movimentações que causam mudanças no patrimônio também acontecem por meio de contas de resultado.



Vídeo



3.2 Fontes do Patrimônio Líquido

As fontes do Patrimônio Líquido podem ser baseadas nas seguintes origens:

- **Lucros** – valores gerados pelas sobras de receitas em comparação com as despesas de um determinado período. Esses valores são adicionados ao patrimônio das empresas e podem ser considerados como fontes adicionais de financiamento.
- **Investimentos** – valores integralizados, isto é, aplicados na empresa por sócios, por exemplo, o capital social ou capital subscrito. O capital social pode ser advindo de investimentos na forma de ações, no caso de sociedades anônimas, ou ainda na forma de cotas, no caso das sociedades com cotas de responsabilidade limitada que captam dinheiro por meio de seus proprietários.

O capital aplicado por sócios ou acionistas nas empresas pode receber algumas denominações nem sempre usuais:

- **Capital autorizado** – esse termo é utilizado para sociedades anônimas e está relacionado com o limite previsto no estatuto social para novas subscrições

de capital, sem que seja feita uma alteração estatutária. Pode-se dizer que esse capital funciona como uma autorização prévia para que sejam feitas novas subscrições.

- **Capital social ou Capital subscrito** – é estabelecido no Contrato Social ou no estatuto (no caso das sociedades anônimas). Os sócios deverão subscrever, ou seja, assumir o compromisso de aplicar efetivamente capital na empresa.
- **Capital nominal ou Capital declarado** – é fixado no estatuto ou no contrato. Ele também é conhecido como Capital Social ou Capital Social subscrito. A subscrição é o ato pelo qual os sócios assumem o compromisso de realizar, isto é, apresentar determinado valor a título de Capital Social em uma empresa. Ela está ligada à realização de Capital Social ou ainda de aumento de capital.
- **Capital a realizar** – é a parte do capital subscrito ainda não realizada. Pode ser conhecido também como capital a subscrever ou a integralizar.
- **Capital realizado** – é o valor já subscrito e realizado pelos sócios, na forma de dinheiro ou outros bens ou créditos.
- **Capital próprio** – representará não somente um elemento, mas sim o grupo inteiro, isto é, o Patrimônio Líquido.

Alguns termos também se referem a capital, porém não estão necessariamente ligados a investimentos. Entre eles, é possível destacar:

- **Capital de terceiros ou Capital alheio** – é o mesmo que Capital de terceiros, ou seja, o Passivo Exigível (Passivo Circulante e o Passivo Não Circulante).
- **Capital total à disposição** – engloba o Capital próprio (Patrimônio Líquido) e o Capital de Terceiros (Passivo Exigível).
- **Capital aplicado** – apesar de o nome estar relacionado ao Capital, esse termo é relativo ao Ativo Total da empresa, até porque as origens dos capitais ocorrem no Passivo e a aplicação ocorre no Ativo. O Ativo também pode ser conhecido como Patrimônio Bruto.

É possível notar que o patrimônio é composto por basicamente duas fontes, as quais estão relacionadas aos sócios ou proprietários de determinada entidade. Além disso, é possível evidenciar que, de acordo com a terminologia contábil, é possível adotar várias expressões que definem os investimentos.

Atividades

1. Quando é revelada a inexistência da riqueza própria na empresa?
2. De qual maneira pode ocorrer o Passivo a Descoberto?
3. Quais são as fontes do Patrimônio Líquido?

Referências

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Atos e fatos

Você já se perguntou de quais maneiras o patrimônio pode ser alterado? Quais são os fatos que provocam modificações e de qual modo elas se configuram?

Para entender essas questões, abordaremos neste capítulo aspectos relacionados aos atos administrativos e fatos contábeis.



Vídeo



4.1 Atos administrativos

Os atos administrativos são aqueles que ocorrem nas entidades e não provocam nenhum tipo de alteração no patrimônio. Entre eles, estão a contratação de um funcionário, a movimentação de um móvel dentro da empresa, entre outras situações que não provocam alteração contábil, ou seja, são fatos meramente administrativos, sem nenhum impacto contábil.

Porém, existem alguns atos administrativos que no futuro irão gerar alterações no patrimônio. Entre eles, estão a contratação de seguros, que se for a prazo gerará um Passivo e se for à vista um desembolso do caixa ou bancos. Outro exemplo é quando a empresa avaliza, ou seja, se compromete a pagar dívidas de terceiros. Nessa situação, pode arcar futuramente com uma dívida que não lhe pertence; isso irá impactar em seu patrimônio.



Vídeo



4.2 Fatos contábeis

Os fatos contábeis são aqueles que alteram o patrimônio da entidade, podendo ainda alterar, ou não, o Patrimônio Líquido. As variações no patrimônio podem ocorrer basicamente de duas formas: a primeira, de forma **qualitativa**, caracterizada por alterações na composição dos elementos patrimoniais, por exemplo, o surgimento ou a eliminação de um bem ou mudanças nos valores patrimoniais já existentes, porém sem alterar o Patrimônio Líquido. A segunda forma corresponde a **variações quantitativas** que irão apresentar mudanças no Ativo, no Passivo e também no Patrimônio Líquido das empresas, tanto para mais quanto para menos. Aqui, é necessário o surgimento de receitas e despesas, pois estes são elementos que alteram o patrimônio das entidades. Por fim, há a **variação mista**, que surgirá mediante uma variação qualitativa e outra quantitativa ao mesmo tempo.

Os fatos contábeis podem ser classificados em três tipos distintos.

4.2.1 Fatos permutativos

São aqueles que provocam mutações entre contas do Ativo, do Ativo e do Passivo, ou ainda do Patrimônio Líquido, porém sem provocar mudanças no Patrimônio Líquido (as contas do PL que não são de resultado poderão ser afetadas). No caso de permutação de valores do Ativo, um exemplo a compra de um imóvel à vista: o dinheiro sai do caixa e vai para o imóvel, ou seja, há apenas a permuta ou troca de valores entre Ativos. Para melhor entendimento, observe a seguinte situação:

Tabela 1 – Situação anterior ao recebimento

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Contas a pagar	5.000
Cientes	5.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Supondo que a empresa tenha recebido os R\$ 5.000,00 de clientes, haverá uma permutação apenas entre elementos do Ativo e a situação patrimonial ficará da seguinte forma:

Tabela 2 – Situação após o recebimento

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	5.000
Cientes	0	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que não houve alteração no total do balanço, somente no caixa, que era R\$ 10.000,00 e passou a ser R\$ 15.000,00. Além disso, o valor de clientes que era R\$ 5.000,00 ficou em zero, ou seja, houve somente uma troca de valores entre contas.

Outro exemplo de fato permutativo é aquele que ocorre entre elementos do Passivo. Para exemplificar pense no seguinte fato: a empresa obteve um empréstimo e o contador na hora de classificá-lo contabilizou o valor na Contas a pagar em vez de classificá-lo corretamente na Conta empréstimos, ação extremamente necessária na contabilidade, pois são operações diferentes, uma vez que o empréstimo é uma operação financeira. A base será o seguinte balanço:

Tabela 3 – Situação anterior à reclassificação

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	5.000
Cientes	0	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dos R\$ 5.000,00 em contas a pagar, R\$ 2.500,00 eram referentes a um empréstimo e deveriam ser reclassificados para essa conta. A reclassificação gerou um fato permutativo entre os elementos do passivo:

Tabela 4 – Situação posterior à reclassificação

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	2.500
Cientes	0	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que novamente não houve alteração no valor total do Balanço, somente nas contas do Passivo com a reclassificação do valor indevido que havia sido lançado em Contas a pagar e que foi devidamente ajustado na conta de Empréstimos.

A permutação entre os elementos do Patrimônio Líquido pode ser ilustrada da seguinte maneira:

Tabela 5 – Situação anterior à reclassificação (2)

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	2.500
Cientes	0	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Suponha que houve a incorporação dos lucros ao capital social da empresa, aumentando seu valor de R\$ 5.000,00 para R\$ 10.000,00. A nova demonstração ficaria da seguinte forma:

Tabela 6 – Situação posterior à reclassificação (2)

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	2.500
Cientes	0	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	10.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

É possível notar que houve uma permuta somente entre os elementos do Patrimônio Líquido, ou seja, não houve nenhum tipo de modificação, apenas permutação.

A permutação entre elementos de Ativo e de Passivo também é possível ocorrer de duas formas:

Quando existe uma compra a prazo. Por exemplo: a empresa adquire mercadorias no valor de R\$ 10.000,00 e irá pagá-las a prazo. As Tabelas 7 e 8 ilustram essa situação:

Tabela 7 – Situação anterior à compra

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Contas a pagar	2.500
Clientes	0	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 8 – Situação posterior à compra

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Fornecedores	10.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	25.000	Total	25.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que o balanço sofreu diversas alterações, a primeira delas no valor total, que era R\$ 15.000,00 e passou para R\$ 25.000,00. Isso ocorre porque tanto o lado do Ativo quanto o lado do Passivo aumentaram devido à compra da mercadoria a prazo, o que afetou a conta Mercadorias e a conta Fornecedores em R\$ 10.000,00.

Outro exemplo pode ser ilustrado pelo pagamento de R\$ 5.000,00 dos fornecedores com a utilização do valor em caixa. As Tabelas 9 e 10 retratam essa situação:

Tabela 9 – Situação anterior ao pagamento

Ativo		Passivo	
Caixa	15.000	Fornecedores	10.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	25.000	Total	25.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com o pagamento de R\$ 5.000,00 da dívida haverá uma diminuição tanto no Ativo quanto no Passivo, como pode ser observado na Tabela 10:

Tabela 10 – Situação posterior ao pagamento

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	20.000	Total	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

O valor do balanço foi alterado, pois aconteceu um fato permutativo. Isso pode ser provado mediante a observação do caixa e da conta Fornecedores, que tiveram seu valor diminuído em R\$ 5.000,00 respeitando o método de partidas dobradas.

Com relação aos fatos permutativos, foi possível ver que esses contemplam somente contas patrimoniais, ou seja, contas de bens, direitos e obrigações e as movimentações que ocorrem entre um mesmo grupo ou entre grupos diferentes, mas somente como troca de valores, sem modificação patrimonial. Esse tipo de modificação ocorre nos fatos modificativos ou quantitativos e será explorada a seguir.

4.2.2 Fatos modificativos ou quantitativos

São aqueles que envolvem despesas e receitas, elementos que aumentam ou diminuem o Patrimônio Líquido das entidades pela apuração do lucro ou prejuízo. Dividem-se em **fatos modificativos aumentativos** e **fatos permutativos diminutivos**.

4.2.2.1 Diminutivo

A Tabela 11 ilustra um exemplo que envolve o pagamento de despesa com energia elétrica.

Tabela 11 – Situação anterior ao pagamento da despesa com energia elétrica

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	20.000	Total	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora visualize o balanço após o pagamento de uma conta de energia elétrica de R\$ 100,00.

Tabela 12 – Situação posterior ao pagamento da despesa com energia elétrica

Ativo		Passivo	
Caixa	9.900	Fornecedores	5.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	4.900
Total	19.900	Total	19.900

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que o valor do balanço teve uma diminuição de R\$ 100,00, isso porque a despesa diminui o Patrimônio Líquido das entidades e afeta a diminuição no Patrimônio Líquido. É preciso ressaltar que essa operação não ocorre diretamente no Balanço, mas sim na Demonstração do Resultado do Exercício (a qual será explorada posteriormente) entretanto impacta o Balanço. O valor do caixa também sofreu diminuição, pois eram R\$ 10.000,00 e foi impactado negativamente em R\$ 100,00, assim como a conta de Reserva de Lucros.

4.2.2.2 Aumentativo

Um exemplo de fato aumentativo pode ser ilustrado por uma venda recebida à vista, no valor de R\$ 100,00.

Tabela 13 – Situação anterior ao recebimento da receita

Ativo		Passivo	
Caixa	9.900	Fornecedores	5.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	4.900
Total	19.900	Total	19.900

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora, com o recebimento da receita no valor de R\$ 100,00 note como ficou a situação da empresa:

Tabela 14 – Situação posterior ao recebimento da receita

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Clientes	0	Contas a pagar	2.500
Mercadorias	10.000	Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	20.000	Total	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que o valor total do balanço aumentou, e que o total da reserva de lucros, bem como a conta Caixa, também foram impactados positivamente, a exemplo da despesa o lançamento não ocorre diretamente no balanço, mas está assim demonstrado de forma didática, uma vez que ainda não foi visto o conceito de Demonstração de Resultado de Exercício.

Os fatos modificativos ou quantitativos envolvem contas de resultado e contas patrimoniais e, conseqüentemente, alteram o patrimônio. Outra categoria de fatos que alteram o patrimônio é a dos **fatos mistos**, esses, por sua vez, congregam a existência de um fato permutativo e de um fato modificativo ao mesmo tempo e serão vistos de forma mais detalhada.

4.2.3 Fatos mistos

Envolvem simultaneamente um fato permutativo e um modificativo, ocorrendo em um aumento no Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido, simultaneamente ou não. Podem ser aumentativos mistos, quando envolvem duas ou mais contas de patrimônio e uma de resultado (receita), como o recebimento com juros e diminutivos que envolve duas ou mais contas patrimoniais e uma ou mais contas de despesa, como pagamentos com juros, por exemplo. No caso dos fatos mistos aumentativos a seguinte situação pode ser ilustrada:

Tabela 15 – Situação anterior ao recebimento de clientes com juros

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Clientes	10.000	Contas a pagar	2.500
Mercadorias		Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	20.000	Total	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

O valor de clientes foi recebido com atraso de alguns dias, o que gerou juros de R\$ 500,00. Dessa forma, o novo Balanço Patrimonial ficará:

Tabela 16 – Situação posterior ao recebimento de cliente com juros

Ativo		Passivo	
Caixa	20.500	Fornecedores	5.000
Clientes		Contas a pagar	2.500
Mercadorias		Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.500
Total	20.500	Total	20.500

Fonte: Elaborada pelos autores.

Note que houve o aumento do caixa em R\$ 20.500,00, sendo que R\$ 10.000,00, foram relativos à baixa de clientes e R\$ 500,00 foram referentes aos juros gerados na operação de recebimento em atraso. Conseqüentemente, o impacto está refletido no Patrimônio Líquido, pois os juros recebidos são reconhecidos no Balanço Patrimonial mediante o aumento da conta de

Reserva de Lucros. Por fim, a visualização de um fato misto diminutivo, representado pelo pagamento de fornecedores com juros, é ilustrada a seguir:

Tabela 17 – Situação anterior ao pagamento de fornecedores com juros

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Clientes	10.000	Contas a pagar	2.500
Mercadorias		Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	5.000
Total	20.000	Total	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Supondo que o valor total de fornecedores foi pago em atraso, o que gerou juros no valor de R\$ 500,00, a situação ficará da seguinte forma:

Tabela 18 – Situação posterior ao pagamento de fornecedores com juros

Ativo		Passivo	
Caixa	4.500	Fornecedores	
Clientes	10.000	Contas a pagar	2.500
Mercadorias		Empréstimo	2.500
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	5.000
		Reserva de Lucros	4.500
Total	14.500	Total	14.500

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nesse caso, o valor de fornecedores, que era de R\$ 5.000,00, foi pago na integralidade com a saída de caixa, que passou de R\$ 10.000 para R\$ 4.500,00. Essa diferença entre o valor de pagamento e a saída do caixa, referente aos juros, também reflete na conta de Reserva de Lucros, que na situação anterior era de R\$ 5.000 e passou a ser de R\$ 4.500,00, ou seja, houve uma diminuição patrimonial de R\$ 500,00 refletindo os R\$ 500,00 de juros pagos que diminuem o Patrimônio Líquido, especificamente a conta de Reserva de Lucros.

Os fatos modificativos aqui demonstrados refletiram as transações que afetam o resultado diretamente no Patrimônio Líquido mediante a alteração da conta de Reserva de Lucros, pois nesse capítulo ainda não foram abordados os conceitos relativos à demonstração do resultado do exercício.

Atividades

1. Qual a diferença entre um ato administrativo e um fato contábil?
2. De que forma podem ocorrer as variações no patrimônio das entidades?
3. Quais os três tipos distintos de fatos contábeis?

Referências

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Contas

No dia a dia denominamos várias coisas como *conta* por exemplo, uma operação matemática, uma conta a pagar, seja ela de água, luz ou de um fornecedor; é possível também lembrar-se da conta bancária.

De qualquer modo, percebemos que o conceito de *conta* sempre está ligado a um elemento que representa valores monetários. Porém verificaremos neste capítulo que, em contabilidade, essa palavra tem um significado específico.



Vídeo



5.1 Conceito

Pode-se afirmar que *conta* é o nome técnico do elemento que representa o fato contábil, dividido entre contas patrimoniais, ou seja, representa o conjunto de bens, direitos e obrigações e as contas de resultados que representam também as despesas e as receitas, que servirão como base para a apuração do lucro ou prejuízo.

Existem em contabilidade as chamadas *teorias patrimoniais*, entre elas destacam-se as teorias **personalista**, **materialista** e **patrimonialista**. No entanto, o que são essas teorias? Elas explicam como os elementos são representados por contas.

Na **teoria personalista** as contas são comparadas a pessoas. Essas pessoas mantêm relação com a entidade em que atuam. Assim, o débito de uma dessas pessoas representará uma dívida e um crédito representará um direito. Assim, cada débito do proprietário será um crédito dos agentes consignatários e correspondentes, e vice-versa. Existem três grupos nessa teoria:

- **Contas dos proprietários** – é o titular do patrimônio com o qual os agentes consignatários se relacionam. As contas que representam o proprietário são as do Patrimônio Líquido, as Receitas e as Despesas.
- **Contas dos agentes consignatários** – são as contas que o proprietário “guarda” os bens da empresa como caixa, bancos (contas devedoras).

5.1.3 Contas dos agentes correspondentes

São as contas com as quais o empresário mantém débitos ou créditos. No caso dos direitos, correspondem aos créditos no Ativo, como duplicatas ou clientes. No Passivo, representam obrigações, como duplicatas a pagar, fornecedores.

Na **teoria materialista**, as contas representam relação material com as instituições. Assim, as contas patrimoniais, ou seja, os bens, direitos e obrigações, são denominadas *contas integrais*. Já as contas do Patrimônio Líquido e suas variações do resultado são conhecidas como *contas diferenciais*.

Teoria patrimonialista é a mais adequada à legislação societária brasileira. Seu objetivo é a administração das entidades, separando os elementos em contas Patrimoniais (Ativo e Passivo) e contas de Resultado (Receitas e Despesas).

Segundo Ribeiro (2010), é por meio das contas que a contabilidade desempenha o seu papel, que nada mais é que o de registrar e controlar os acontecimentos que modificam o patrimônio das entidades.

A conta serve para que a contabilidade reconheça a alteração em cada elemento patrimonial e promova alterações na estrutura contábil da empresa como um todo.

Assim, todos os acontecimentos que ocorrem na empresa são registrados por meio de contas e depois registrados em livros próprios, para que sejam disponibilizados para os usuários interessados.

5.1.1 Tipos das contas

De acordo com a teoria patrimonialista, contas estão divididas em dois grupos:

- **Contas patrimoniais** – são aquelas que representam os elementos patrimoniais, ou seja, aquelas que compõem o patrimônio. Entre elas, estão os bens (caixa, bancos, veículos, imóveis) direitos (duplicatas a receber, clientes, adiantamentos) e obrigações (as contas a pagar, impostos a pagar, contas de energia elétrica, água, luz, entre outras). Essas contas demonstram a posição do patrimônio em certo momento. Além disso, também são contas patrimoniais aquelas que representam o Patrimônio Líquido das entidades, ou seja, a riqueza líquida das entidades. Pode-se afirmar que as contas patrimoniais são aquelas que demonstram a posição financeira da entidade, pois representam valores monetários.

Quadro 1 – Exemplos de contas patrimoniais

Balanco Patrimonial	
Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa	Contas a pagar (exemplo: energia elétrica e água)
Bancos	
Veículos	
Imóveis	
Direitos	Impostos a pagar (exemplo: IPTU)
Contas a receber	
Clientes	Patrimônio Líquido
Adiantamentos	Capital
	Reservas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Dessa forma é possível visualizar a configuração gráfica desses elementos que ficaram disponibilizados no Balanço Patrimonial.

- **Contas de resultado** são aquelas que aparecem durante o exercício social (período em que a empresa tem o seu ciclo de operações), normalmente de um ano, e que deverão ser encerradas no final desse período. Essas contas estão divididas em Receitas e Despesas. Mediante o confronto delas, é obtido o lucro ou prejuízo de um determinado período.

Pode-se dizer que as **Despesas** são bens e serviços consumidos para a geração de receitas. Essas contas são responsáveis pela diminuição do patrimônio, uma vez que são gastos efetuados todos os meses e que saem da empresa. Elas se diferenciam das contas patrimoniais facilmente porque são contas que permanecem no patrimônio, como veículos, móveis, contas a pagar, isto é, contas, não são geradas todos os meses e zeradas no final do período para a apuração do resultado. São exemplos dessas contas consumo de energia elétrica, materiais de expediente, aluguéis, salários entre outras, necessárias à geração de resultado.

As **Receitas**, por sua vez, são as contas que representam o resultado do sacrifício da empresa, ou seja, o que ela ganha com a venda de mercadorias ou a prestação de serviço. As receitas ocorrem em um número menor do que as despesas, e podem ser representadas pela receita com vendas ou prestação de serviços, juros ganhos com aplicação financeira ou com duplicatas recebidas em atraso, bem como descontos obtidos. Já as **Despesas** ou custos estão relacionados com uma vasta gama de gastos administrativos, com vendas, financeiro etc. Por essa razão, elas estão presentes em mais categorias do que as receitas.

5.1.2 Representação gráfica das contas

A representação gráfica das contas nada mais é do que o respectivo registro em folhas ou fichas individuais. O conjunto desses registros forma o livro contábil chamado Razão, em que cada ficha é utilizada para uma conta específica. Os elementos mínimos necessários para cada registro são: valores a débito e a crédito, data, histórico e saldo da conta. Um modelo de Razão utilizado largamente pelas empresas é especificado conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Modelo de Livro-Razão

Título da conta: caixa					
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
11/03/2018	Recebimento da duplicata 37/2018	100	–	100	D
18/03/2018	Pagamento de conta de energia elétrica, conforme conta	–	30	70	D

Fonte: Elaborada pelos autores.

Existe outra forma para que sejam corretamente evidenciados os saldos das contas no Livro-Razão, chamada de *razonete* ou de *conta em T*. Essa maneira é apenas uma simplificação da ficha vista no quadro evidenciado anteriormente, onde estão apenas o título da conta e duas colunas, sendo uma para os débitos (coluna da esquerda) e outra para os créditos (coluna da direita). Essa também é a forma didática de evidenciar o Livro-Razão. Para que seja obtido o saldo de cada conta, deve-se realizar o cálculo da soma de cada coluna; a diferença será o saldo da conta.



Vídeo

5.2 Saldo das contas



Na terminologia contábil os conceitos são um pouco diferentes e é preciso memorizá-los para entendê-los. O **débito** em contabilidade representa o lado dos bens e direitos e o **crédito** das obrigações e do Patrimônio Líquido.

Débito	Crédito
Ativo	Passivo
	Patrimônio Líquido

Em contabilidade, é preciso entender que os termos utilizados partem do ponto de vista da empresa e, dessa forma, as origens têm natureza credora, ou seja, os grupos do Passivo e do Patrimônio Líquido são credores, já o grupo do Ativo é considerado uma aplicação dos recursos e possui natureza devedora.

Assim, para que sejam feitos lançamentos contábeis, isto é, movimentações nas contas utilizando a técnica do débito e do crédito, é preciso o seguinte raciocínio: na entrada ou aumento de uma conta do grupo do Ativo (bens e direitos), deverá ser debitada a respectiva conta, já a saída de bens e direitos será feita mediante um crédito na respectiva conta. Já no caso do Passivo, quando da entrada/aumento de uma obrigação ou conta do Patrimônio Líquido, deverá ser feito um crédito na respectiva conta e no caso de baixa, pagamento ou reclassificação de algum valor referente a esse grupo deverá ser feito um débito na respectiva conta.

É preciso lembrar que cada lançamento irá fazer com que tenha movimentação em pelo menos duas contas, pois deverá ser respeitado o método das partidas dobradas. Imaginando a constituição de capital da empresa o lançamento ficará da seguinte forma:

Caixa		Capital Social	
D	C	D	C
10.000			10.000

Como já mencionado, para o aumento das contas de Ativo (lembrando que caixa é uma delas) deverá ser feito um débito na respectiva conta e para o aumento de uma conta de passivo deverá ser feito um crédito nessa conta.

Os lançamentos podem ser feitos de diversas formas. Nos **lançamentos de 1ª fórmula**, é afetada uma conta de débito e uma conta de crédito. Nos **lançamentos de 2ª fórmula** são afetados um débito para dois ou mais créditos ao mesmo tempo. Nos **lançamentos de 3ª fórmula** são afetados dois ou mais débitos e um valor a crédito. Por fim os **lançamentos de 4ª fórmula** são afetados dois ou mais débitos e dois ou mais créditos.

Quando os lançamentos são efetuados no razonete é identificado o nome do elemento, ou seja, da conta, no caso a conta Caixa e a conta Capital Social, o valor a débito ou a crédito

e o saldo da conta. As contas de natureza devedora, ou seja, as contas de Ativo deverão ter o saldo, que é a diferença entre os débitos e créditos, do lado devedor e as contas do Passivo e do Patrimônio Líquido deverão ter seu saldo dado pela diferença entre débitos e créditos do lado credor, seguindo sua natureza.

Segue um exemplo, para melhor compreensão.

Caixa	
10.000	5.000
5.000	

Do lado esquerdo tem-se o valor de R\$ 10.000,00, uma entrada de caixa e uma saída do lado direito de R\$ 5.000,00, assim, o saldo da conta é de R\$ 5.000,00. É dessa forma que funcionam os registros em contas na contabilidade, e da acumulação de saldos é que nasce a movimentação contábil.



Vídeo



5.3 Plano de contas

As contas ficam organizadas por um elemento conhecido como *plano de contas*. Um plano de contas é o elenco de todas as contas disponíveis para lançamento em uma determinada empresa, apresenta a classificação e a codificação do elemento contábil.

Para que o plano de contas seja elaborado, inicialmente é necessário que sejam observados alguns pontos:

- A legislação da empresa em que o plano de contas será implantado, pois, por exemplo, o plano de contas de uma indústria possui diferenças do plano de contas de uma prestadora de serviços.
- As normas da legislação societária, Lei n. 6.404/76, 11.638/2007 e 11.941/2009.

5.3.1 Elementos do plano de contas

- **Elenco de contas** – depois de seguidos os requisitos (como observação da legislação societária e especificidade da entidade), deverão ser elencadas as contas que serão utilizadas.
- **Manual de contas** – no manual de contas estão descritas as explicações para o bom uso de cada elemento do grupo. Nesse manual deverão ser discriminados a função e o funcionamento de cada conta.

No quadro a seguir estão elencadas as funções e o funcionamento de contas do Balanço Patrimonial:

Quadro 3 – Exemplo de manual de contas

Conta – Caixa	
Função	Registro do valor existente em dinheiro na empresa. Inclusive os cheques que ainda não foram depositados deverão constar nessa conta e após o depósito deverão ser transferidos para a conta Bancos.
Funcionamento	Debita-se pela entrada e credita-se pela saída de recursos.
Natureza	Devedora.
Conta – Banco Conta Movimento	
Função	Registro dos valores existentes nas contas-correntes da empresa. Para cada banco com que a entidade opera deverá existir uma conta contábil diferente.
Funcionamento	Debita-se pela entrada (depósitos e transferências) e se credita pela saída de recursos (saques ou cheques emitidos).
Natureza	Devedora.
(Continua)	Conta – Aplicações Financeiras
Função	Quando as empresas possuem valores sobrando em conta-corrente ou desejam ter algum rendimento com capital disponível elas fazem aplicações em instituições financeiras e estas devem ser registradas em contas que evidenciem essa operação.
Funcionamento	Debita-se pela entrada (aplicações) e se credita pela saída de recursos (retiradas).
Natureza	Devedora.
Conta – Clientes	
Função	Pode ser utilizada também a conta de duplicatas a receber, refere-se às vendas efetuadas pela empresa a prazo e que serão recebidas após determinado tempo.
Funcionamento	Debita-se pela entrada (vendas a prazo) e se credita pelo recebimento dos valores de clientes.
Natureza	Devedora.
Conta – Estoques	
Função	Divide-se em três categorias, matérias-primas, produtos em elaboração e mercadorias (que são as mercadorias já finalizadas).
Funcionamento	Debita-se pela entrada (compra de estoques) e se credita pela saída de mercadorias, seja pela transferência da matéria para a conta de produto em elaboração, desta conta para a conta de mercadorias ou da conta de mercadorias para a revenda.
Natureza	Devedora.
Conta – Adiantamento a empregados	
Função	Essa conta pode ser utilizada para adiantamento de salários ou ainda adiantamentos de viagens. São valores concedidos aos funcionários e descontados posteriormente.
Funcionamento	Debita-se pelo fornecimento do adiantamento ao funcionário e se credita pela respectiva prestação de contas do adiantamento, na sua baixa.
Natureza	Devedora.
Conta – Veículos	
Função	Conta em que são registrados os valores referentes à aquisição de veículos para a manutenção da atividade da empresa.
Funcionamento	Debita-se pela compra de um veículo e se credita pela baixa por venda, perda ou descontinuidade.
Natureza	Devedora.
Conta – Fornecedores	
Função	Representação das aquisições de mercadorias a prazo.
Funcionamento	Credita-se pelas compras a prazo e se debita pelo pagamento.
Natureza	Credora.
Conta – Empréstimos	
Função	Conta em que são registradas as obrigações com instituições financeiras referentes à aquisição de empréstimos financeiros.
Funcionamento	Credita-se pela aquisição de empréstimos e se debita pelo pagamento.

Natureza – Credora.

Conta – Salários a pagar

Função – Representada pelas obrigações de pagamento de salários para os funcionários.

Funcionamento – Credita-se pela criação mensal da obrigação de salários a pagar e se debita pelo pagamento de salário aos funcionários.

Natureza – Credora.

Conta – Impostos a pagar

Função – Essa conta apresenta os valores que a empresa deve para o governo, ou seja, os impostos que ela tem a pagar devido ao desenvolvimento de sua atividade.

Funcionamento – Credita-se pela criação mensal da obrigação de impostos a pagar e se debita pelo pagamento devido do imposto.

Natureza – Credora.

Conta – Capital Social

Função – Conta que reúne os valores fornecidos pelos sócios para constituição do capital das entidades.

Funcionamento – Credita-se por constituição do capital na empresa e pelos respectivos aumentos de capital e se debita pela saída dos sócios nas empresas.

Natureza – Credora.

Fonte: Elaborado pelos autores.

5.3.2 Estrutura do plano de contas

Como já visto anteriormente, a estrutura do plano de contas deverá respeitar a legislação societária. No Quadro 4 há um modelo resumido com as contas de um plano de conta.

Quadro 4 – Resumo de um plano de contas

Contas patrimoniais	
1. ATIVO	
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.1.01	Caixa
1.1.02	Bancos Conta Movimento
1.1.03	Clientes
1.1.04	Duplicatas a receber
1.1.05	Promissórias a receber
1.1.06	Estoque de mercadorias
1.1.07	Estoque de material de expediente
1.2	ATIVO NÃO CIRCULANTE
1.2.01	Duplicatas a receber
1.2.02	Promissórias a receber
1.2.03	Computadores
1.2.04	Imóveis
1.2.05	Instalações
1.2.06	Móveis e utensílios
1.2.07	Veículos
1.2.08	Fundo de Comércio
2. PASSIVO	
2.1	PASSIVO CIRCULANTE

2.1.01	Fornecedores
Contas patrimoniais	
2.1.02	Duplicatas a pagar
2.1.03	Promissórias a pagar
2.1.04	Salários a pagar
2.1.05	Impostos e taxas a recolher
2.2	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
2.2.01	Duplicatas a pagar
2.2.02	Promissórias a pagar
2.3	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.3.01	Capital
2.3.02	Reservas
2.3.03	(-) Prejuízos Acumulados
Contas de resultado	
3. DESPESAS	
3.1	DESPESAS OPERACIONAIS
3.1.01	Água e esgoto
3.1.02	Alugueis Passivos
3.1.03	Café e Lanches
3.1.04	Combustíveis
3.1.05	Descontos concedidos
3.1.06	Despesas bancárias
3.1.07	Despesas de organização
3.1.08	Energia Elétrica
3.1.09	Fretes e carretos
3.1.10	Impostos e taxas
3.1.11	Juros Passivos
3.1.12	Material de expediente
3.1.13	Material de limpeza
3.1.14	Serviços de terceiros
3.1.15	Telefones
3.1.16	Despesas eventuais
Contas de resultado	
4. RECEITAS	
4.1	RECEITAS OPERACIONAIS
4.1.01	Aluguéis Ativos
4.1.02	Descontos obtidos
4.1.01	Juros Ativos
4.1.01	Receitas Eventuais
4.1.01	Receitas de Serviços
5. CONTAS DE APURAÇÃO DO RESULTADO	
5.1	RESULTADO LÍQUIDO
5.1.01	RESULTADO DO EXERCÍCIO

Deve-se observar também que no Ativo os elementos estão divididos em Ativo Circulante e Não Circulante, e têm data de recebimento dentro e após o exercício social. Em outras palavras, as Duplicatas a receber no Ativo Circulante são aquelas que serão recebidas em até um ano da data de emissão; já aquelas que estão no longo prazo serão recebidas após um ano da data de emissão, isto é, ocorrida na data da venda para terceiros.

Ribeiro (2010) destaca que no Balanço (derivado do plano de contas) as contas são ordenadas de acordo com o grau de liquidez segundo a legislação societária, observando o grau decrescente de liquidez dos elementos patrimoniais nele registrados, ou seja, é o maior ou menor prazo que os bens podem ser transformados em dinheiro. Por exemplo, as contas Caixa e Bancos estão em primeiro e segundo lugar respectivamente na classificação, pois representam valores monetários e estão disponíveis para a empresa a qualquer momento. Já a conta Clientes, por exemplo, primeiramente precisa ser recebida depois do prazo combinado com os clientes para posteriormente virar dinheiro. A conta Estoques, por sua vez, precisa ser vendida para aí então virar dinheiro (no caso de venda à vista), ou transformados em clientes e aí recebidos em dinheiro.

Já no Passivo a norma utilizada é a ordem decrescente do grau de exigibilidade, isto é, o maior ou menor prazo em que as obrigações serão pagas. Dessa forma, no Passivo Circulante estão as obrigações que têm prazo de vencimento inferior a um ano e no Passivo Não Circulante estão aquelas que têm prazo superior a um ano.

As contas de resultados, divididas em dois grupos (Receitas e Despesas), apresentarão por meio de seu confronto o resultado do exercício. Mas de que forma isso acontece?

O resultado é apurado pela diferença entre a soma das despesas e das receitas e após isso é feita a transferência dos resultados para uma conta (apresentada no plano de contas modelo) chamada de Resultado do Exercício, em que finalmente é obtido o lucro ou prejuízo da empresa no período.

O Plano de Contas serve para fins de organização e para que com base nele possa existir um manual de consulta, a ser utilizado toda vez que for realizada a escrituração contábil e para que não haja dúvidas nesse processo. Segundo Ribeiro (2010), os códigos, de maneira resumida, podem ser apresentados da seguinte forma:

Quadro 5 – Códigos do plano de contas

ALGARISMOS	CONTAS
1	Contas do Ativo
2	Contas do Passivo
3	Contas de Despesas
4	Contas de Receitas
5	Contas de Apuração de Resultado

Fonte: Adaptado de Ribeiro, 2010.

No plano de contas, para que não haja confusão das contas com os grupos, deverá ser utilizado apenas um código numérico para cada conta. Esse código é composto por um ou mais algarismos que irão fazer a identificação de cada conta ao longo do plano de contas. Essa identificação serve para diferenciar as contas de Resultado das contas Patrimoniais e, no caso de registro feito via

sistema, substituir o nome da conta pelo seu título. Além disso, esse processo facilita a organização e o bom entendimento das contas na hora de seu registro.

Em resumo, o plano de contas serve para padronizar os procedimentos que deverão ser adotados na escrituração contábil, e para delimitar os títulos, o funcionamento e a função das contas, bem como sua classificação de acordo com a sua natureza.

Além disso, o plano de contas também serve como um guia que irá orientar a pessoa responsável pela contabilização dos dados de uma empresa e permite que sejam entendidas e vistas as relações entre as contas.

Lembre-se que o plano de contas apresentado neste capítulo é apenas um modelo simplificado do que é realmente utilizado nas empresas. Além disso, cada plano de contas, assim como já comentado anteriormente, apresenta particularidades inerentes ao tipo de atividade que a empresa executa, então o plano de contas de uma empresa industrial apresentará mais contas do que um de uma empresa prestadora de serviços, devido à complexidade do tipo de atividades da entidade. Além disso, é preciso observar que os diversos setores da economia, como financeiro, secundário e outros, necessitarão de adaptações no plano de contas.

Atividades

1. O que é uma conta do ponto de vista contábil?
2. Qual das teorias contábeis é a mais utilizada na contabilidade brasileira?
3. Como pode ser definido um plano de contas e quais elementos são necessários para sua elaboração?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 16 abr. 2018.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 16 abr. 2018.

_____. Lei n. 941/2009. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 16 abr. 2018.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Escrituração

Escrituração é o registro de todos os fatos contábeis e alguns atos administrativos em livros próprios. É uma das técnicas utilizadas pela contabilidade para controlar de maneira permanente o patrimônio das empresas e entidades.

Segundo a Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seu art. 1.179, o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade (mecanizado ou não) com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o Balanço Patrimonial e o resultado econômico, a fim de manter um efetivo controle sobre o patrimônio.



Vídeo



6.1 Estrutura

Para se manter um efetivo controle sobre o patrimônio, torna-se necessário conhecer a estrutura das contas. O Livro-Razão, por exemplo, também usado para a escrituração dos fatos contábeis, mostra os saldos individualizados de cada conta e pode ser representado como no exemplo a seguir:

Uma das contas registradas no patrimônio da Cia. Sucupira é a conta Veículos, adquiridos em 14/03/X4 por R\$ 62.000. Em 30/04/X5, a Cia. Sucupira adquiriu à vista outro veículo para seu uso, por R\$ 20.000. Dessa forma, teremos o registro na ficha da conta Veículos, do Livro-Razão:

Tabela 1 – Livro-Razão (Conta Veículos)

Título:		Veículos					
Data	N.	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
14/03/X4	5		Saldo anterior			62.000	D
30/04/X5	85	Caixa	Compra	20.000		82.000	D

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os elementos presentes no Livro-Razão são:

- **Título** – intitulação da conta.
- **Data** – dia, mês e ano que o fato contábil ocorreu.
- **N.** – número da folha do Livro Diário em que o fato contábil está registrado.
- **CP** – significa contrapartida; refere-se à conta que completa o lançamento; ou seja, se o lançamento em uma ficha for a débito, em uma outra ficha será a crédito. Uma conta é contrapartida da outra.



6.3 Funcionamento

O funcionamento de cada conta está ligado ao aspecto prático da escrituração. O princípio das partidas dobradas afirma que não há um débito sem que haja um crédito e que não há um crédito sem que haja um débito. Baseado nesse princípio, o valor total dos débitos corresponde ao valor total dos créditos.

Para um entendimento melhor da funcionalidade de cada conta, ressaltamos que as contas podem ser **bilaterais** ou **unilaterais**. Dizemos que as contas são bilaterais quando recebem lançamentos a débito e a crédito, constantemente; como é o caso das contas patrimoniais que são debitadas e creditadas diversas vezes durante o exercício social. Ao contrário das bilaterais, as contas unilaterais recebem lançamentos somente a débito ou somente a crédito, assim como acontece com as contas de resultado, que recebem valores a débito (despesas) durante todo o período; creditando-se o total em contrapartida com a conta resultado do exercício, com a finalidade de se apurar o resultado (lucro ou prejuízo). Pode-se ainda creditar a essa conta, atipicamente, um valor parcial em caso de lançamento indevido, o qual será denominado **estorno**. O mesmo pode ocorrer com uma conta de receita que recebe, tipicamente, lançamentos a crédito; sendo debitada pelo total também no momento da apuração do resultado, em contrapartida, com a conta resultado do exercício pode ocorrer um débito de valor parcial em caso de lançamento indevido, o qual será denominado estorno.



6.4 Contas de resultado – contabilização

As contas de resultado são utilizadas para acumular valores provenientes de receitas e despesas ocorridas em uma empresa ou entidade.

São diferentes das contas patrimoniais também pela seguinte razão: enquanto as contas patrimoniais são consideradas permanentes, por existirem enquanto houver saldos; as contas de resultado são consideradas transitórias, pois a cada final de período ficam com seus saldos zerados em virtude da transferência dos valores para a conta resultado do exercício, que recebe os valores a débito em contrapartida de todas as contas de despesas, que são creditadas em seu encerramento. Quanto aos valores recebidos a crédito nessa conta, são correspondentes aos lançamentos a débito nas contas de receitas para seu encerramento.

Exemplos:

- Antes da apuração do resultado do exercício:
 - Na contabilização da folha de pagamento

Salários	
(1) 75.000	
Conta de resultado	

Salários a pagar	
	75.000 (1)
Conta patrimonial	

- Na venda de mercadorias

Caixa	
(2) 100.000	
Conta patrimonial	

Vendas	
	100.000 (2)
Conta de resultado	

- Durante a apuração do resultado do exercício:

- Nas transferências de saldos

Salários		Resultado do exercício		Vendas
(1) 75.000	75.000 (3)	(3) 75.000	100.000 (4)	(4) 100.000
	↗			↗
Conta de resultado		Conta de resultado		Conta de resultado

- Após a apuração do resultado do exercício:

- Na apuração de lucro ou prejuízo

Salários	Resultado do exercício	Vendas
Saldo zero ↗	(3) 75.000 100.000 (4)	↗ Saldo zero
	25.000	
	↑	
	Lucro do exercício	

- No momento do pagamento dos salários:

- A empresa deixa de ter a obrigação no repasse de numerários

Caixa	Salários a pagar
(2) 100.000 75.000 (5)	(5) 75.000 75.000 (1)
25.000	Saldo zero
Conta patrimonial	Conta patrimonial



Vídeo



6.5 Contas de compensação

As contas de compensação foram criadas para controlar os atos administrativos gerados pela empresa. Os atos administrativos não afetam o patrimônio da azienda, por isso não são escriturados em contas patrimoniais ou de resultado. As contas de compensação (ou contas extrapatrimoniais) foram criadas para não se perder o controle, pois não são contas patrimoniais e também não são de resultados.

As contas de compensação funcionam dentro de um sistema de compensação em que uma conta é lançada a débito e a outra é lançada a crédito, ou seja, uma conta compensa a outra. No momento de dar baixa nessas contas, os lançamentos são feitos inversamente, de modo que a conta debitada anteriormente passa a ser creditada e a conta creditada anteriormente passa a ser debitada.

Quando a empresa envia para o banco, por exemplo, uma duplicata para cobrança simples, nesse momento não causa nenhum efeito no patrimônio, pois o banco ainda cobrará para a empresa, não gerando nesse momento nenhuma alteração patrimonial. Somente quando o banco receber é que o patrimônio será afetado pelo recebimento do valor correspondente e pela baixa da duplicata.



Vídeo



6.6 Métodos de escrituração

6.6.1 Partidas simples

As partidas simples tem esse nome devido à não utilização das partidas dobradas. Nesse tipo de escrituração não há contrapartida no lançamento. Nesse método, somente alguns fatos contábeis são escriturados.

No lançamento do Livro-Caixa, por exemplo, a empresa registrará apenas o controle do dinheiro, não sendo visível a contrapartida do gasto, isto é, onde foi aplicado.

6.6.2 Partidas dobradas

Como já mencionamos, o princípio das partidas dobradas afirma que não há um débito sem que haja um crédito e não há um crédito sem que haja um débito. Baseado nesse princípio, o valor total dos débitos corresponde ao valor total dos créditos.

O método das partidas dobradas é universalmente usado em todos os sistemas contábeis para se efetuar uma partida de diário (lançamento contábil). Cada lançamento a débito (ou vários débitos) corresponde a um crédito (ou vários créditos) de igual valor.



Vídeo



6.7 Sistemas de escrituração

Para se escriturar os fatos contábeis ou atos administrativos relevantes, ou seja, aqueles que possivelmente darão origem a fatos, podemos utilizar diversos sistemas de escrituração, como: manual, maquinizado, mecanizado ou informatizado.

O **sistema de escrituração manual** diz respeito ao preenchimento dos livros de escrituração manual, com caneta esferográfica. Esse sistema era constantemente utilizado; atualmente, a tendência é substituí-lo pelo sistema informatizado. Pode-se dizer que o sistema de escrituração manual é utilizado somente para controle de livro-caixa ou outras pequenas formas de registro e não a contabilização propriamente dita.

O **sistema maquinizado** acontece quando se usa, para o registro dos fatos, máquina de escrever convencional e fichas triplices. Esse sistema praticamente não é mais utilizado.

No **sistema mecanizado**, a escrituração é parecida com o sistema maquinizado, porém, as máquinas de escrever utilizadas nesse sistema têm mais recursos, como somadores para débitos e créditos. Essa é uma sofisticação que a máquina convencional não tem, porém esse sistema não é utilizado com frequência.

À medida que o desenvolvimento avança, crescem as opções de escriturar os fatos contábeis de maneira mais rápida e eficaz. Com a utilização do computador, o **sistema informatizado** ganhou espaço na escrituração. Antes, era privilégio somente das grandes

empresas; depois, pelo declínio dos preços para se utilizar esse sistema, as microempresas e pequenas empresas passaram a utilizá-lo.



Vídeo



6.8 Livros de escrituração

São vários os livros utilizados para monitorar e controlar a gestão de uma azienda, seja empresa ou entidade. Esses livros podem ser classificados das seguintes maneiras: do ponto de vista global e do ponto de vista específico.

Sob a **óptica global** podemos verificar os livros fiscais, sociais, trabalhistas e contábeis. Sob a **óptica específica**, diríamos que a escrituração tem caráter contábil, pois registra todos os fatos contábeis.

Os livros fiscais são utilizados para controlar os tributos, por força de lei específica para cada governo: municipal, estadual e federal.

Na esfera municipal, depende de cada município ao legislar sobre o assunto, mas é certo que o livro para o controle do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) todos terão, pois é o principal imposto municipal.

Já na esfera estadual, o principal imposto é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), por isso o livro de Registro de Apuração do ICMS é usado para controlar esse tributo. Outros livros também são usados, como: Registro de Inventários, Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, Controle da Produção de Estoques etc.

Na esfera federal, os principais livros fiscais para o controle dos tributos federais são: Registro de Apuração de IPI, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), Registro de Inventários, Registro de Compras.

A lei n. 6.404/76, em seu artigo 100, obriga as sociedades por ações a usar os livros sociais, além dos fiscais e comerciais, com a seguinte redação:

A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:”

- Livro de Registro de Ações Nominativas;
- [...]
- Livro de “Transferência de Ações Nominativas”;
- Livro de “Registro de Partes Beneficiárias Nominativas”;
- Livro de Atas das Assembleias Gerais;
- Livro de Presença dos Acionistas;
- Livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração; e
- Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (BRASIL, 1976)

A Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) obriga o uso dos livros de Registro de Empregados e Inspeção do Trabalho, pois são livros trabalhistas sendo fiscalizados pela esfera federal.

Por fim, os livros contábeis, com todos os fatos contábeis decorrentes da gestão. São eles: Diário, Razão, Caixa e Contas-Correntes.

6.8.1 Livro Diário

Tamanha é a importância do Livro Diário que a lei tornou obrigatório o seu uso. O artigo 1.180, do Código Civil, nos traz a seguinte orientação: “Art. 1180. Além dos demais livros exigidos por lei, o Diário é indispensável, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica” (BRASIL, 2002).

No artigo 1.184, do mesmo Código, aponta para algo mais específico, com relação à escrituração propriamente dita, “Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa” (BRASIL, 1976).

Ainda o artigo 258, do Decreto 3.000 (RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda), formaliza mais as obrigações legais:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

O Livro Diário é obrigatório, exigido pelo Código Civil Brasileiro. Ele é essencialmente cronológico e registra, em ordem de dia, mês e ano, todas as operações contabilizáveis verificadas na existência de uma pessoa jurídica, ou seja, todos os fatos contábeis.

O registro de uma operação no Livro Diário denomina-se **partida de diário** ou **lançamento contábil**. O conjunto dos lançamentos denominou **escrituração contábil**.

São elementos essenciais de uma partida de Diário ou do lançamento:

1. local e data da ocorrência do fato contábil
2. conta(s) debitada(s)
3. conta(s) creditada(s)
4. histórico
5. valor



Exemplo

Rio de Janeiro, 30 de setembro de 2007	→	Local e data
Salários	→	Conta debitada
a Salários a Pagar	→	Conta creditada
Histórico	→	Valor referente à apropriação da folha de salários do mês de setembro do corrente ano
Valor	→	R\$ 5.000,00

A conta Salários foi debitada porque pertence ao grupo Resultado, subgrupo Despesa. Ela é de natureza devedora e o seu saldo aumentou porque constitui para a empresa um acréscimo em seus gastos.

A conta Salários a pagar foi creditada porque pertence grupo Patrimonial, subgrupo Passivo e é uma obrigação, de natureza credora e o seu saldo aumentou porque quando a empresa se apropria de uma despesa, e ainda não a pagou, aumenta a sua obrigação de pagar.

6.8.2 Fórmulas de lançamento

Há quatro tipos de fórmulas para escriturar os lançamentos no Livro Diário. Por questões práticas, não colocaremos nos lançamentos dos fatos contábeis local e data da ocorrência do fato e o histórico.

- **Primeira fórmula (ou fórmula simples)** – aparecem no lançamento, uma conta no débito e uma no crédito.

1 débito

a 1 crédito

Exemplo: compra de uma casa à vista, em dinheiro, no valor R\$ 5.000.000

→ **Lançamento manual**

Imóveis

a Caixa..... R\$ 5.000.000

→ **Lançamento mecanizado**

D – Imóveis R\$ 5.000.000

C – Caixa R\$ 5.000.000

- **Segunda fórmula** – aparece no lançamento uma só conta no débito e mais de uma conta no crédito.

1 débito

a 2 ou + créditos

Exemplo: compra de uma motocicleta no valor de R\$ 8.000,00; sendo pago R\$ 3.000,00 em dinheiro e R\$ 5.000,00 após 60 dias.

→ **Lançamento manual**

Veículos

a Diversos

a Caixa R\$ 3.000,00

a Duplicatas a pagar R\$ 5.000,00

R\$ 8.000,00

→ **Lançamento mecanizado**

D – Veículos R\$ 8.000,00

C – Caixa R\$ 3.000,00

C – Duplicatas a pagar R\$ 5.000,00

- **Terceira fórmula** – aparece no lançamento mais de uma conta no débito e uma só conta no crédito.

2 ou + débitos

a 1 crédito

Exemplo: venda de uma máquina no valor de R\$ 5.000,00; sendo recebido R\$ 1.000,00 em dinheiro e o restante em 4 parcelas vencidas de 30 em 30 dias.

→ **Lançamento manual**

Diversos

a Móveis e utensílios

Caixa R\$ 1.000,00

Duplicatas a receber R\$ 4.000,00
R\$ 5.000,00

→ **Lançamento mecanizado**

D – Caixa R\$ 1.000,00

D – Duplicatas a Receber R\$ 4.000,00

C – Móveis e Utensílios R\$ 5.000,00

- **Quarta fórmula** – aparece no lançamento mais de uma conta no débito e mais de uma conta no crédito.

2 ou + débitos

a 2 ou + créditos

Exemplo: compra de uma geladeira e de uma moto: valor total igual a R\$ 110.000, sendo R\$ 20.000, em dinheiro, e R\$ 90.000 a ser pago com prazo de 90 dias. Geladeira igual a R\$ 50.000 e a moto igual a R\$ 60.000.

→ **Lançamento manual**

Diversos

a Diversos

Móveis e utensílios R\$ 50.000

Veículos R\$ 60.000

a Caixa R\$ 20.000

a Duplicatas a pagar R\$ 90.000

→ **Lançamento mecanizado**

D – Móveis e utensílios R\$ 50.000

D – Veículos R\$ 60.000

C – Caixa R\$ 20.000

C – Duplicatas a pagar R\$ 90.000

Observe que a palavra *diversos* aparece somente nos lançamentos manuais; pois quando utilizamos lançamentos mecanizados, maquinizados ou informatizados não se utiliza diversos.

A palavra *diversos* não é nome de conta. Ela é utilizada apenas para indicar que há mais de uma conta creditada e/ou mais de uma conta debitada, dependendo apenas se o lançamento é de primeira, segunda, terceira ou quarta fórmula. No entanto, sempre que vier precedido da preposição “a”, refere-se a contas que serão creditadas; quando não aparecer preposição “a”, as contas serão debitadas.

É obrigatório o registro do Livro Diário, segundo a legislação vigente. Além disso, também deve conter termo de abertura e encerramento, com a assinatura do contabilista e do responsável pela empresa, conforme o modelo a seguir:

Livro Diário

Número de Ordem _____

Termo de Abertura

Contém o presente livro _____ (número por extenso) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Diário número _____ (número por extenso) da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu Contrato Social arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e assinatura do administrador

Nome, CRC e assinatura do contabilista

Livro Diário

Número de Ordem _____

Termo de Encerramento

Contém o presente livro _____ (número por extenso) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Diário número _____ (número por extenso) das operações compreendidas no período de ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____, da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu Contrato Social

arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e assinatura do administrador

Nome, CRC e assinatura do contabilista

6.8.3 Livro-Razão

Assim como o Livro Diário, o Livro-Razão é principal, pois registra todos os fatos contábeis. É sistemático porque esses registros são realizados por tipo de conta, e não cronologicamente como no Livro Diário.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu artigo 259, descreve que a partir de 1º de janeiro 1992, tornou-se obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real a escrituração e a manutenção do Livro-Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações (RIR/1999, artigo 259, que incorporou as leis n. 8.218, de 1991, artigo 14, e n. 8.383, de 1991, artigo 62).

O Livro-Razão ou as respectivas fichas estão dispensados de registro ou autenticação em qualquer órgão. Entretanto, na escrituração, deverão ser obedecidas as regras da legislação comercial e fiscal aplicáveis aos lançamentos em geral (BRASIL, 1999).

A não manutenção do Livro-Razão ou fichas, nas condições determinadas na legislação, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (BRASIL, 1999).

O Livro-Razão tem a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no Livro Diário de forma individualizada, ou seja, controla o saldo de cada conta. Ele demonstra também os saldos constantes no Balanço Patrimonial.

Apesar de não ser obrigatório o registro do Livro-Razão, ele deve conter termo de abertura e encerramento com a assinatura do contabilista e do responsável pela empresa, conforme o modelo a seguir:

Livro-Razão

Número de Ordem _____

Termo de Abertura

Contém o presente livro _____ (número por extenso) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro-Razão número _____

_____ (número por extenso) da empresa _____ sito à Rua _____
 cidade _____ Estado _____, com seu Contrato Social arquivado na Junta
 Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ
 sob número _____.

Local e data: _____

 Nome e assinatura do administrador

 Nome, CRC e assinatura do contabilista

Livro-Razão

Número de Ordem _____

Termo de Encerramento

Contém o presente livro _____ (número por extenso) pági-
 nas tipograficamente numeradas, compondo o Livro-Razão número
 _____ (número por extenso) das operações compreendidas no
 período de ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____, da empresa _____ sito
 à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu Contrato Social ar-
 quivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____,
 inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

 Nome e assinatura do administrador

 Nome, CRC e assinatura do contabilista

Por serem registrados os fatos contábeis por tipo de conta, ou seja, por espécie de cada conta, o Livro-Razão é visualizado como um conjunto de fichas, na qual cada ficha representa uma conta. Essas contas são localizadas para serem debitadas ou creditadas, diante de cada operação (fato contábil). No Diário, os lançamentos aparecem somente em uma sequência de datas; porém, no Livro-Razão, aparecem de maneira sistemática, ou seja, cada fato é lançado de acordo com a utilização da conta registrada no Diário. Apesar de funcionar dessa maneira, dentro de cada ficha existe uma ordem cronológica para cada conta, sem a obrigatoriedade de serem datas consecutivas.

O Livro Diário e o Livro-Razão são principais, pois registram todos os fatos contábeis. Já o Livro-Caixa e o Livro Contas-Correntes, por exemplo, por registrarem apenas alguns fatos, são chamados de *livros auxiliares*. Quando ocorre a movimentação de dinheiro, são registrados os fatos no Livro-Caixa. Quando os fatos se tratarem de clientes ou fornecedores, são registrados no Livro Contas-Correntes. Quando se referirem às contas analíticas, os fatos relacionados com Bancos poderão ser registrados também no Livro Contas-Correntes.

As contas são classificadas em sintéticas, quando não podem ser decompostas em outras subcontas. As contas analíticas podem ser decompostas em outras contas. Por exemplo, temos a conta Bancos, conta movimento que pode ser decomposta em Banco A, Banco B, Banco C etc.

Historicamente, as contas eram registradas nas páginas de um livro chamado Razão. Atualmente, elas são registradas em fichas ou folhas soltas ou em registros especiais pelo sistema de processamento eletrônico de dados; porém, o seu conjunto é arquivado e continua com a mesma denominação Razão, não perdendo a sua característica. Para cada conta deve existir pelo menos uma ficha de Razão.

Resumindo:

Ativo (bens e direitos)	→	Quando o saldo da conta aumenta ↑ então debitamos
Contas de despesas	→	Quando o saldo da conta diminui ↓ então creditamos
Passivo (obrig. e PL)	→	Quando o saldo da conta aumenta ↑ então creditamos
Contas de receitas	→	Quando o saldo da conta diminui ↓ então debitamos

Apesar de os livros contábeis impressos não terem sido extintos com o Sped (instituído pelo decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007), o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) promoveu uma revolução na questão contábil e praticamente todo o processo passou a ser digital. O Sped pode ser entendido como uma modernização na relação entre o fisco e os contribuintes.

O Sped utiliza a certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, permitindo que estes tenham validade jurídica apenas em sua forma digital. Nesse contexto encontram-se a escrituração contábil digital, escrituração fiscal digital e a NF-e Ambiental Nacional (SPED, 2018).

Atividades

1. Observe o lançamento a seguir e indique a que fórmula de lançamento se refere (1ª, 2ª, 3ª ou 4ª fórmula):

D – Imóveis

C – Caixa

2. Observe o lançamento a seguir e indique a que fórmula de lançamento se refere (1ª, 2ª, 3ª ou 4ª fórmula):

D – Veículos

C – Caixa

C – Duplicatas a pagar

3. Observe o lançamento a seguir e indique a que fórmula de lançamento se refere (1ª, 2ª, 3ª ou 4ª fórmula):

D – Caixa

D – Duplicatas a receber

C – Móveis e utensílios

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 18 abr. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. Decreto n. 6.022, de 22 de Janeiro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DFM 22 jan. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 13 mar. 2018

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. L. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Curso de contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. *Apresentação*. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

As variações do Patrimônio Líquido

As empresas, a cada exercício social, geralmente no espaço de 12 meses baseado no ciclo operacional da entidade, devem apurar o resultado do seu exercício para verificar se houve lucro ou prejuízo. Para isso a empresa confronta as receitas com as despesas. Se as receitas forem maiores que as despesas, haverá lucro, caso contrário, prejuízo.

As receitas e as despesas são confrontadas por meio da apuração do resultado do exercício e são apresentadas na demonstração do resultado do exercício (DRE).

As receitas de uma entidade podem ser caracterizadas mais comumente por ingressos de elementos para a estrutura do Ativo das empresas, seja por dinheiro ou direitos a receber no curto ou longo prazo. Esses ingressos estão ligados à prestação de serviços, venda de mercadorias ou de produtos fabricados.

As receitas têm natureza credora, veja como fica a contabilização de uma receita recebida à vista.

Caixa	Receita
30.000	30.000

Agora, como ficaria a contabilização de uma receita recebida a prazo.

Cientes	Receita
30.000	30.000

O que muda é a conta de Ativo, de Caixa para Cientes, isso porque a receita, na contabilidade, ocorre de acordo com o regime de competência, que será explorado em breve.

De maneira adicional, as empresas podem obter receitas decorrentes de investimentos em outras empresas, caracterizadas por dividendos ou juros sobre capital próprio diretamente ligadas à quantidade de dinheiro investido em outras empresas como forma de diversificação de ganhos.

Embora não tão comum quanto as duas situações explicadas anteriormente, também pode ser gerada receita por um desconto (parcial ou total) recebido de um fornecedor ou qualquer outro credor da empresa. Nessa situação, é importante ressaltar que não há ingresso imediato de recursos nem promessa de ingresso de recursos no futuro. O que ocorre, de fato, é que uma quantia que seria paga inicialmente a esse fornecedor ou credor não necessitará ser paga (parcial ou totalmente), gerando um benefício à empresa, já que essa não necessitará devolver parte ou o todo da mercadoria ou do serviço anteriormente prestado pelo credor.

Isso ocorre, muitas vezes, para fidelizar clientes novos ou antigos, gerando um maior estreitamento de relações empresariais. A operação a seguir demonstra como é contabilizada a receita com descontos obtidos.

Duplicatas a pagar		Caixa	Descontos
30.000 (1)	30.000	28.000 (1)	2.000 (1)

Nessa situação, a empresa tinha R\$ 30.000,00 a pagar (crédito na conta de Duplicatas a Pagar). Após isso, ela deu baixa nos R\$ 30.000,00 (operação 1), porém do caixa só houve a saída de R\$ 28.000,00, logo, a diferença precisa ser reconhecida para que seja respeitado o princípio das partidas dobradas, em que a soma dos débitos é igual à soma dos créditos, dessa forma foi feito um crédito referente ao desconto obtido no valor de R\$ 2.000,00.

Não importando qual seja a sua origem, uma receita sempre terá poder ou influência de aumentar o patrimônio da empresa, pois é caracterizada por ganhos, sejam eles diretos ou indiretos, durante as atividades operacionais.

Já em relação às despesas, essas são caracterizadas pelo consumo de bens ou serviços que ajudam na geração de receitas. Esses consumos podem ter ligação direta ou indireta com a obtenção de receitas e se espera que no conjunto as despesas sejam inferiores às receitas, para que o patrimônio da empresa possa ser elevado.

Exemplos de despesas ligadas diretamente às receitas geradas são os custos das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados, já que os esforços feitos pelas empresas estão totalmente especificados ou pela compra de mercadorias para revenda ou no esforço para que um serviço fosse prestado.

Algumas despesas não possuem ligação direta com as receitas geradas, mas são imprescindíveis para que essas sejam geradas. São exemplos da contratação de seguros para os veículos ou para a estrutura predial de uma empresa, contratação de mão de obra administrativa ou de vendas, o pagamento de aluguel, condomínio ou de contas corriqueiras, e despesas ligadas às atividades de limpeza e manutenção. Todas elas ajudam a empresa a funcionar de maneira harmoniosa, fazendo com que as receitas sejam geradas com maior frequência e efetividade. Como exemplo de contabilização de despesa, pode-se utilizar a compra de material de expediente (papéis, clipes). Note que a despesa sempre será devedora.

Caixa	Despesa
1.000	1.000

O resultado econômico nada mais é do que a comparação do total de receitas com o total de despesas, sendo considerado um mesmo intervalo de tempo para as duas, o que pode ser um mês, um trimestre, um ano etc. Caso as receitas superem as despesas durante este período de tempo, o resultado do período será positivo, ou seja, pode-se dizer que foi gerado lucro no período, aumentando o seu patrimônio. Entretanto, se o total de receitas incorridas não for suficiente para

superar o total de despesas dentro de um mesmo período de tempo, tal situação ocasionará um resultado negativo, chamado de prejuízo, o qual tem o poder de variar para menos o patrimônio das entidades.



7.1 Regimes contábeis de caixa e competência

O processo de escrituração contábil deve seguir regras, ditames legais e, corroborando com esse fato, existem diversas normatizações acerca dos regimes de escrituração.

Apesar de o princípio da competência não existir mais como tal, as empresas ainda precisam praticar esse raciocínio dentro de suas operações normalmente.

Esse raciocínio pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas, o que quer dizer que com períodos semelhantes devem ser tomadas todas as receitas e despesas incorridas e, não necessariamente, recebidas e pagas.

7.1.1 Regime de competência

De acordo com o regime de competência, é preciso relacionar receitas e despesas, considerando apenas os fatos geradores. Quer dizer que o instrumento de análise para o regime de competência é o fato gerador das operações.

Para exemplificar, na situação hipotética de uma empresa realizar uma venda de parte de sua produção de determinado período, as despesas que devem ser consideradas são apenas aquelas ligadas aos esforços realizados para a realização da venda. Portanto, se uma empresa vender apenas metade dos produtos fabricados, no caso de ela ter gasto R\$ 500,00 na fabricação da totalidade de seus produtos, a despesa a ser reconhecida como custo será apenas a parcela efetivamente vendida, ou seja, R\$ 250,00.

Já no lado das receitas, devem ser consideradas aquelas efetivamente concretizadas. Mesmo que as receitas não tenham sido recebidas ou, adicionalmente, as despesas não tenham ainda sido pagas, o que define sua contabilização é unicamente o fato gerador.

Isso implica dizer que, por exemplo, todas as obrigações tributárias advindas de operações de compra e venda não necessitam da realização do pagamento das compras ou do recebimento das vendas, respectivamente. Para o exemplo anteriormente citado, no momento do encerramento do resultado do exercício, serão considerados os valores de R\$ 250,00 para os custos de fabricação, mesmo que estejam relacionados a compras realizadas a prazo, e os valores relacionados à venda total, quer tenha sido feita à vista ou a prazo.

A legislação societária obriga as empresas que possuem o objetivo de lucro a utilizarem o regime de competência para a escrituração contábil, permitindo somente àquelas que não possuem o objetivo principal de lucro a possibilidade de registro da escrituração contábil por meio do regime de caixa, mais simplificado.

Outro exemplo que ilustra o regime de competência é o consumo de energia elétrica, telefone, água, aluguel, salários, entre outros. Pense no salário que deverá ser pago no mês de abril de determinado ano, esse salário refere-se ao mês de março, ou seja, sua competência é março e deverá ser reconhecida como tal. Dessa forma tem-se o que é conhecido como provisão, que é o reconhecimento da despesa no mês que ocorreu contra a devida conta de Passivo. Assim, a provisão do salário do mês de março que será pago em abril será contabilizada da seguinte forma:

Despesa com salário	Salário a pagar
1.000	1.000

7.1.2 Regime de caixa

Conforme salientado anteriormente, o regime de caixa é permitido pela legislação societária somente para a escrituração de Organizações Não Governamentais (ONGs), Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), condomínios, igrejas, profissionais liberais etc., enfim, para as sociedades que não possuem o interesse principal do lucro.

A mecânica de registro é diferente da utilizada no regime de competência. No regime de caixa, as contas de receitas e despesas são registradas de acordo com o ingresso ou a saída de recursos financeiros das entidades, respectivamente.

São apenas considerados como receitas os recursos que ingressam nas entidades, não sendo utilizados os fatos geradores. Para o caso de uma venda realizada totalmente a prazo, não há valor a ser registrado como receita, pois não houve a entrada de recursos na estrutura empresarial.

A mesma coisa pode ser dita sobre as despesas relacionadas a compras de matérias-primas ou qualquer outro insumo que tenham sido realizadas a prazo. Se não ocorrer a saída de recursos da empresa por meio de pagamento, não é considerada despesa para efeito de regime de caixa.

De maneira resumida, o regime de caixa não considera o fato gerador para efeito de receita e despesa. Apenas considera as entradas de recursos para receitas e as saídas de recursos para despesas, mas é pouquíssimo utilizado, pois abarca uma quantidade pequena de entidades empresariais e profissionais.



Vídeo



7.2 Balancete de verificação

Como já mencionamos, de acordo com o método das partidas dobradas, todo valor lançado a débito possui um crédito correspondente. Dessa forma, os valores devedores serão iguais aos valores credores. É para isso que serve o balancete de verificação, como diz o próprio nome, serve para verificar se o saldo dos créditos é igual ao saldo dos débitos. Além disso, o balancete de verificação tem outras finalidades como:

- apresentar possíveis erros que acabem por distorcer a contabilidade, como erro na natureza das contas, se por acaso a conta Bancos apresentar saldo credor, diferentemente da sua natureza que é devedora, o balancete de

verificação apresentará esse erro e será possível corrigi-lo antes de se efetuar o Balanço Patrimonial;

- mostrar as variações em cada elemento patrimonial, ou seja, se a conta aumentou ou diminuiu naquele determinado período;
- o balancete de verificação poderá servir de base para a apuração do resultado e para a elaboração das mais diversas demonstrações contábeis;
- comprovar definitivamente o seguimento do princípio das partidas dobradas;
- apresentar os saldos de todas as contas, uma vez que em suas colunas é possível ver o saldo inicial e as movimentações de cada conta apresentada nos razonetes.

Entretanto, o balancete pode não detectar alguns erros como contas com a natureza trocada, ou seja, caso algum lançamento da conta Caixa seja feito com natureza credora, isso só vai ser apresentado como uma inversão de valores, mas você é preciso ficar extremamente atento e sempre lembrar da natureza das contas.

Para que sejam evitados erros na hora da escrituração é necessário seguir alguns pontos:

- Boletim de caixa para confirmação do saldo do caixa: nesse caso, é possível conferir o boletim de caixa com o balancete e os saldos deverão bater. O boletim de caixa é um controle feito diariamente da conta caixa e apresenta o seguinte formato:

Tabela 1 – Boletim de caixa

Data	Doc	Histórico	Movimento		Líquido
			Entrada	Saída	
		Saldo anterior			100,00
01/01/2018		Recebimento de clientes diversos	100,00		
05/01/2018		Pagamento de fornecedores		50,00	150,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

- No caso dos bancos, é possível conferir o saldo da conta apresentado no balancete com o valor apresentado nos extratos bancários das contas da empresa.
- A conta Estoque poderá sofrer contagem física dos elementos apresentados, o que poderá ser confrontado com a conta no balancete.

O balancete deve conter como elementos mínimos a identificação da entidade em questão, a data de elaboração, o período a que se refere, a identificação das contas afetadas, os saldos devedores e os credores, além da soma desses saldos.

O tipo mais comum de balancete é o das duas colunas, no qual se trabalha somente com o saldo das contas. Ele também é conhecido como balancete sintético. Segue um modelo de balancete de duas colunas:

Tabela 2 – Balancete de duas colunas

EMPRESA CIA. LTDA.		
BALANCE DE VERIFICAÇÃO – ELABORAÇÃO EM 31/03/2018		
REFERENTE AO PERÍODO DE 03/2018		
CONTAS	SALDOS	
	DEVEDORES	CREDITORES

Caixa	10.000	
Banco	2.000	
Mercadorias	6.000	
Móveis e utensílios	2.000	
Fornecedores		10.000
Capital		10.000
TOTAIS	20.000	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

O balancete de quatro colunas, conhecido também como analítico, permite a análise dos valores envolvidos e apresenta a movimentação em cada conta.

Tabela 3 – Balancete de quatro colunas

EMPRESA CIA. LTDA.				
BALACENTE DE VERIFICAÇÃO – ELABORAÇÃO EM 31/03/2018				
REFERENTE AO PERÍODO DE 03/2018				
CONTAS	MOVIMENTO		SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR
Caixa	12.000	2.000	10.000	
Banco	2.000		2.000	
Mercadorias	8.000	2.000	6.000	
Móveis e utensílios	2.000		2.000	
Fornecedores	2.000	12.000		10.000
Capital		10.000		10.000
TOTAIS	26.000	26.000	20.000	20.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Também existe o modelo mais utilizado que é o balancete de seis colunas ou balancete complexo. Nele é possível ver o saldo do período anterior, o movimento atual e o saldo no final.

Tabela 4 – Balancete de seis colunas

EMPRESA CIA. LTDA.						
BALACENTE DE VERIFICAÇÃO – ELABORAÇÃO EM 31/03/2018						
REFERENTE AO PERÍODO DE 03/2018						
CONTAS	SALDO ANTERIOR		MOVIMENTO		SALDO FINAL	
	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR
Caixa	1.000		2.000		3.000	
Banco	4.000		2.500		6.500	
Mercadorias	3.000		2.500		5.500	
Móveis e utensílios	2.000		2.000		4.000	
Fornecedores		10.000	1.000	3.000		12.000
Capital		0		7.000		7.000
TOTAIS	10.000	10.000	10.000	10.000	19.000	19.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Sempre deverá ser observado que os valores a crédito e a débito, lançados na conta de saldo anterior, deverão bater entre si, assim como o movimento e o valor do saldo final.

A elaboração do balancete requer alguns passos e eles devem ser seguidos para que não ocorram erros:

- inicialmente os fatos deverão ser lançados no Livro Diário;
- depois devem ser lançados no Livro-Razão ou nos razonetes;
- após o término de todos os lançamentos, deverá ser feita uma soma com os valores a débito e a crédito e deverá ser apurado o saldo de cada conta;
- posteriormente, deverá ser elaborado o balancete, de preferência o de seis colunas, que é o mais completo e permite a conferência de todos os valores;
- todas as contas utilizadas nos razonetes deverão ser registradas no balancete;
- deverá ser transferido, caso haja, o saldo inicial das contas devedoras e credoras nas duas primeiras colunas do balancete;
- depois deverá ser transferido para a coluna Movimento os valores movimentados nos razonetes, ou seja, tudo o que entrou e o que saiu durante o período de elaboração dos demonstrativos;
- deverão ser transferidos para a coluna Saldo Final os valores devedores e credores de cada conta. Esses valores serão obtidos nos razonetes confrontando o saldo inicial, mais as entradas, menos as saídas;
- deverá ser feita uma verificação final se todos os totais das colunas (Saldo Inicial, Movimento e Saldo Final) estão de acordo, ou seja, se débito e crédito têm o mesmo valor em cada uma dessas colunas;
- além disso, já na finalização da elaboração do balancete, deverão ser conferidas as naturezas das contas, isto é, se todas as contas foram contabilizadas corretamente e se não estão com a natureza trocada, o que fará com que existam problemas na hora de finalizar as demonstrações contábeis.



Vídeo



7.3 Encerramento do resultado do exercício

É preciso que haja muita organização e uma série de procedimentos deverão ser seguidos para que seja feita a apuração do resultado do exercício. Ribeiro (2009) ressalta que todo o processo de apuração do resultado requer que sejam feitos inventários, conciliações de saldos de contas, bem como apuração de resultado Bruto e Líquido. Além disso, é necessário que sejam feitos cálculos e contabilizações de provisões, participações, reservas e dividendos. Para fins didáticos, a demonstração do resultado aqui apresentada será simplificada, utilizaremos como exemplo a apuração do resultado de uma prestadora de serviços, por possuir um processo mais simples.

A apuração de resultado consiste em um processo relativamente simples em que são confrontadas as despesas e as receitas e depois disso é obtido o lucro ou prejuízo do exercício. Entretanto, é necessário seguir um roteiro para que o encerramento do resultado seja feito de forma correta. Suponha a seguinte situação:

Caixa	Móveis e utensílios
10.000	2.000
Fornecedores	Capital
2.000	8.000
Impostos	Despesas com aluguel
2.000	1.000
Receita de Serviços	
	5.000

Dessa forma, o **primeiro passo** é elaborar o balancete de verificação, para analisar e conferir se todos os saldos estão corretos. Neste caso será utilizado o balancete de duas colunas:

Tabela 5 – Balancete de duas colunas

Empresa Ltda.		
Balancete de verificação elaborado em 31/01/2018		
Referente ao período de Janeiro de 2018		
CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
Caixa	10.000	
Móveis e utensílios	2.000	
Fornecedores		2.000
Capital		8.000
Impostos	2.000	
Despesas com aluguel	1.000	
Receita de serviços		5.000
TOTAIS	15.000	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verificou-se que os saldos estão de acordo com o princípio das partidas dobradas, ou seja, a soma dos débitos corresponde à soma dos créditos. É preciso também confirmar se as contas estão lançadas de acordo com a sua natureza, nesse caso todas as contas foram corretamente lançadas.

Agora, no **segundo passo**, deverão ser transferidos os saldos das contas de resultado para uma conta chamada de apuração do resultado do exercício (ARE). Essa conta não é utilizada para operações regulares da entidade, sendo usada somente para o encerramento do resultado. Nesse exercício existem somente duas contas de resultado e elas deverão ser transferidas para o ARE no encerramento do resultado.

Para que seja feito o encerramento do resultado poderá ser utilizado o esquema a seguir:

Quadro 1 – Esquema para encerramento do resultado

Despesas		Receitas	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Aumenta ou cria uma conta.	• Na apuração do resultado do exercício, encerra a conta. • Pode ser utilizado para estornar (corrigir) valores.	• Na apuração do resultado do exercício, encerra a conta. • Pode ser utilizado para estornar (corrigir) valores.	Aumenta ou cria uma conta.
As despesas possuem saldo devedor.		As receitas possuem saldo credor.	

Fonte: Elaborada pelos autores.

O saldo das contas de despesa deverá ser transferido para a conta de Apuração do Resultado do Exercício (ARE). Isso é feito da seguinte forma: os valores são zerados nas contas de despesa, ou seja, são creditados e depois são debitados na conta ARE. Os razonetes ficariam da seguinte forma:

Impostos		Despesas com aluguel	
2.000	2.000 (1)	1.000	1.000 (2)
ARE			
2.000 (1)		2.000 (1)	
1.000 (2)			

É importante notar que o valor de impostos, que estava a débito na conta, foi zerado a crédito e transferido para a conta ARE como débito, ou seja, as contas mantêm a sua natureza. O mesmo ocorreu com a conta de despesa com aluguel que era devedora, foi zerada com um crédito e transferida para a conta ARE a débito, mantendo a sua natureza devedora.

Agora, no **terceiro passo** é preciso também transferir o saldo da conta de receitas para o ARE, o que será demonstrado a seguir, na forma de diário.

Receita de Serviços		ARE	
5.000 (3)	5.000	2.000 (1)	5.000 (3)
		1.000 (2)	

Note agora que a conta do ARE, que já possuía os dois lançamentos do encerramento das despesas, recebeu um crédito referente à receita. No caso da conta de receitas, essa foi debitada (encerramento) e manteve a sua natureza no ARE, que é credora.

Na **quarta etapa** deverá ser apurado no razonete o saldo da conta da apuração do resultado do exercício, esse procedimento será feito após a transferência de todos os saldos de despesas e receitas e irá apresentar o lucro ou prejuízo do exercício.

ARE	
2.000 (1)	5.000 (3)
1.000 (2)	
3.000	5.000

2.000 SALDO

Verifique que o saldo da conta em questão é credor, o que quer dizer que a empresa teve lucro, pois a empresa teve mais receitas que despesas. Caso ocorresse a situação em que as despesas fossem maiores que as receitas, o ARE teria saldo devedor e a empresa teria prejuízo.

No **quinto passo** deverá ser transferido o saldo da conta ARE para, nesse caso, Reservas (a conta que recebe o lucro) que é uma conta patrimonial, ou seja, que figura no Balanço Patrimonial. Caso houvesse prejuízo deveria ser utilizada a conta Prejuízo.

Ribeiro (2009) ressalta que na vida real o resultado do exercício, quando for apresentado na forma de lucro, tem várias destinações. Uma parte vai para o governo (como imposto de renda e contribuição social) outra vai para os agentes que tenham direito à participação na empresa (como empregados e administradores) há ainda aquela que vai para a constituição de reservas e outra parte poderá ser destinada ao aumento de capital; pode também haver destinação aos acionistas na forma de dividendos. Além disso, no caso de prejuízos acumulados, os lucros poderão ser utilizados na compensação desses valores.

O raciocínio para o zeramento do ARE é o mesmo das outras contas, nesse caso, o ARE tem saldo devedor, assim para zerar seu saldo será feito um crédito e será debitada a conta de reservas (pois houve lucro).

ARE		Reservas	
2.000 (1)	5.000 (3)		2.000 (4)
1.000 (2)			
	2.000		
2.000 (4)			

Agora o passo final é elaborar o Balanço Patrimonial:

Tabela 6 – Balanço Patrimonial

Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Caixa	10.000	Fornecedores	2.000
Não Circulante		Patrimônio Líquido	
Móveis e utensílios	2.000	Capital	8.000
		Reservas	2.000
Total	12.000	Total	12.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora, em um segundo exemplo, será apresentada a apuração de resultado de uma indústria, que possui estoque de mercadorias. Sendo assim, inicia-se com os razonetes:

Caixa	Mercadorias
10.000	2.000

Fornecedores		Capital	
	6.000		8.000
Impostos		Despesas com aluguel	
1.000		1.000	

Todo o estoque de mercadorias foi vendido à vista por R\$ 5.000,00. Dessa forma os seguintes razonetes foram afetados:

Caixa		Mercadorias	
10.000		2.000	2.000
5.000			
Custo das mercadorias vendidas (CMV)		Receita com vendas	
2.000			5.000

Nesse exemplo, surge a figura do custo da mercadoria vendida, que nada mais é do que um tipo de dedução do lucro, pois para termos receita (que também foi criada) com a venda de mercadoria, é necessário gastar, e esse gasto é o custo. Assim os razonetes ficaram da seguinte forma:

Caixa		Mercadorias	
10.000		2.000	2.000
5.000			
15.000		0,00	
Fornecedores		Capital	
	6.000		8.000
	6.000		8.000
Impostos		Despesa com aluguel	
1.000		1.000	
1.000		1.000	
CMV		Receita com vendas	
2.000			5.000
2.000			5.000

Em seguida é necessário levantar o balancete de verificação com todos os saldos das contas.

Tabela 7 – Balancete de verificação

Empresa Ltda.		
Balancete de verificação elaborado em 31/01/2018		
Referente ao período de Janeiro de 2018		
CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
Caixa	15.000	
Fornecedores		6.000
Capital		8.000
Impostos	1.000	
Despesa com aluguel	1.000	
CMV	2.000	
Receita com vendas		5.000
TOTAIS	19.000	19.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Então deverá ser transferido o saldo das contas de despesa para a conta de apuração do resultado do exercício (ARE). Isso é feito da seguinte forma: os valores são zerados nas contas de despesa, ou seja, são creditados e são debitados na conta ARE, conforme segue:

Impostos		Despesa com aluguel	
1.000		1.000	
1.000	1.000 (1)	1.000	1.000 (2)
CMV		ARE	
2.000		1.000 (1)	
		1.000 (2)	
		2.000 (3)	
2.000	2.000 (3)		

Agora é preciso também transferir o saldo da conta de receitas para o ARE, o que será demonstrado a seguir, na forma de diário.

Receita de serviços		ARE	
5.000 (4)	5.000	1.000 (1)	5.000 (4)
		1.000 (2)	
		2.000 (3)	
		4.000	5.000
		1.000 (5)	1.000

Após isso é feita a transferência do ARE para, nesse caso, Reservas, pois houve lucro.

Reservas	
	1.000 (5)

Para finalizar os trabalhos deverá ser elaborado o Balanço Patrimonial.

Tabela 8 – Balanço Patrimonial

Ativo Circulante		Passivo Circulante	
Caixa	15.000	Fornecedores	6.000
Não Circulante		Patrimônio Líquido	
		Capital	8.000
		Reservas	1.000
Total	15.000	Total	15.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dessa forma, foi realizada a operação de apuração de resultados (de maneira simplificada) em uma empresa que possui estoque e por isso tem uma maior complexidade de lançamentos.

Atividades

1. Como são caracterizadas as receitas de uma empresa?
2. Como podem ser definidas as despesas?
3. Qual a função do balancete de verificação?

Referências

- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial

Com a finalidade principal de prestar contas aos seus proprietários e demais interessados, existe a lei n. 6.404/76, em seu artigo 176, conhecida como a Lei das S/A. Determina que ao final de cada exercício social a empresa apresente, com base na sua escrituração mercantil, as seguintes demonstrações financeiras (contábeis), que deverão exibir de maneira objetiva e clara a situação patrimonial da entidade, bem como as mutações ocorridas:

- Balanço Patrimonial (BP);
- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA);
- demonstração do resultado do exercício (DRE);
- demonstração dos fluxos de caixa (DFC);
- demonstração do valor adicionado (DVA) – somente companhias abertas.

Segundo a lei n. 11.638/2007, no caso da DFC, a companhia fechada com Patrimônio Líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa (BRASIL, 2007).

Neste capítulo, o Balanço Patrimonial será alvo de nossos estudos. Ele demonstra de maneira quantitativa e qualitativa a posição patrimonial e financeira da empresa. Nesse demonstrativo, visualizamos os Ativos, Passivos e o Capital Próprio.

 Vídeo



8.1 O que compõe o Balanço Patrimonial?

Ainda de acordo com a lei n. 6.404/76, o Balanço Patrimonial (BP) é composto dos seguintes grandes grupos:

- **Ativo** – compreende Bens e Direitos que, deverão ser de propriedade da empresa (com exceção para o *leasing*). O Ativo também deverá ser mensurável em dinheiro e apresentar benefícios presentes ou futuros.
- **Passivo** – apresenta as exigibilidades e obrigações com terceiros. Essas obrigações deverão ser mensuráveis, ou seja, deverá haver a possibilidade de avaliação monetária destas, também deverá ser relevante, passível de registro e precisa, isto é, deverá haver o momento de reconhecimento da transação.
- **Patrimônio Líquido** – são os recursos próprios da entidade e representa a diferença entre o Ativo e Passivo, ou seja, o valor líquido da empresa.

Quadro 1 – Balanço Patrimonial

ATIVO Bens + Direitos	PASSIVO (Capital de Terceiros)
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Capital Próprio)

As contas devem ser classificadas no Balanço Patrimonial em ordem e de maneira uniforme, para permitir aos usuários uma correta análise das informações sobre a situação patrimonial e financeira que são expressas no Balanço Patrimonial.

Na lei n. 6.404/76 encontramos a disposição que as contas devem seguir, sendo que a classificação das contas do Ativo deve ser em ordem decrescente de grau de liquidez (dos bens e direitos).

Liquidez – refere-se à velocidade e à facilidade com que um ativo pode ser convertido em caixa.

As principais, e mais comuns, contas que compõem o Ativo são:

- **Ativo Circulante – (realizáveis no curto prazo)**

- Disponibilidades.
- Estoques.
- Créditos.
- Despesas de Exercício Seguinte.

- **Ativo Não Circulante (contas de longo prazo)**

- Realizável a longo prazo.
- Investimentos.
- Imobilizado.
- Intangível.

Já para as contas do Passivo, a ordem deve ser decrescente em prioridade de pagamento das obrigações (exigibilidade). As principais contas que o compõem são:

- Passivo Circulante – (obrigações de curto prazo).
- Passivo Não Circulante – (obrigações a longo prazo).
- Patrimônio Líquido, subdividido em:
 - Capital.
 - Reservas de Capital.
 - Ajustes de Avaliação Patrimonial.
 - Reservas de Lucros.
 - Ações em Tesouraria.
 - Prejuízos Acumulados.

O Pronunciamento Técnico 26 (R1) (CPC, 2011), que dispõe sobre a apresentação das demonstrações contábeis no que tange o Balanço Patrimonial, diz em seu tópico 54:

O Balanço Patrimonial deverá apresentar, respeitada a legislação, as seguintes contas:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) recebíveis comerciais e outros recebíveis;
- (c) estoques;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens “a”, “b” e “g”);
- (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (f) Ativos biológicos dentro do alcance do CPC 29;

- (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) propriedades para investimento;
- (i) imobilizado;
- (j) intangível;
- (k) contas a pagar comerciais e outras;
- (l) provisões;
- (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nos itens “k” e “l”);
- (n) obrigações e Ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos Sobre o Lucro;
- (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no pronunciamento técnico CPC 32;
- (p) obrigações associadas a Ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
- (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do Patrimônio Líquido; e
- (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade. (CPC, 2011)

No mesmo Pronunciamento Técnico também temos a diferenciação de Circulante e Não Circulante para o Ativo:

66. O Ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais Ativos devem ser classificados como Não Circulantes. (CPC, 2011)

Assim é preciso que um Ativo tenha essas características para que possa ser considerado no grupo Circulante do Ativo.

Os Passivos, por sua vez, devem respeitar as seguintes características para que sejam considerados como Circulantes.

69. Um Passivo deve ser classificado como Circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) deve ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do Passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço [...]. Os termos de um Passivo que podem, a opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação

Todos os outros Passivo devem ser classificados como Não Circulantes. (CPC 26 (R1))



Vídeo



8.2 Critérios de avaliação

No Fipecafi¹ (2010) encontramos dispostos os critérios de avaliação dos Ativos e de registro dos Passivos de forma clara:

Quadro 1 – Critérios de avaliação dos Ativos e Passivos

Elemento	Forma de mensuração
Contas a receber	O valor dos títulos menos estimativas de perdas para reduzi-los ao valor provável de realização.
Aplicações em instrumentos financeiros e em direitos e títulos de créditos (temporário)	Pelo valor justo ou pelo custo amortizado (valor inicial acrescido sistematicamente dos juros e outros rendimentos cabíveis) neste caso ajustado ao valor provável de realização, se este for menor.
Estoques	Ao custo de aquisição ou fabricação, reduzido por estimativas de perdas para ajustá-los ao preço de mercado, quando este for inferior. Nos produtos agrícolas e em certas <i>commodities</i> , ao valor justo.
Ativos imobilizados	Ao custo de aquisição deduzido da depreciação, pelo desgaste ou perda de utilidade ou amortização ou exaustão. Periodicamente deve ser feita a análise sobre a recuperação dos valores registrados. Os ativos biológicos, ao valor justo.
Investimentos relevantes em coligadas e controladas (incluindo <i>Joint Ventures</i>)	Pelo método da equivalência patrimonial, ou seja, com base no Patrimônio Líquido da coligada ou controlada, proporcionalmente à participação societária. Quando de controladas, obrigatória à consolidação, quando de <i>Joint Ventures</i> , a consolidação proporcional.
Outros Investimentos societários	Igual aos instrumentos financeiros, não pode ser mais pelo custo.
Outros investimentos	Ao custo menos estimativas para reconhecimento de perdas permanentes. Se propriedade permanente, pode ser ao valor justo.
Intangível	Pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, quando aplicável, ajustado ao valor recuperável se este for menor.
Exigibilidades	Pelos valores conhecidos ou calculáveis para as obrigações, encargos e riscos, incluindo o Imposto de Renda e os dividendos obrigatórios propostos. Para certos instrumentos financeiros, como a maioria dos empréstimos e financiamentos sujeitos à atualização monetária ou pagáveis em moeda estrangeira, pelos valores atualizáveis até a data do balanço e ajustados por demais encargos, como (juros) custo amortizado. Para outros instrumentos financeiros, pelo valor justo.
Patrimônio Líquido	Valor residual composto por dois grandes conjuntos: transações com os sócios (divididos em capital e reservas de capital), e resultados abrangentes (estes últimos divididos em reservas de lucros – ou prejuízos acumulados – e outros resultados abrangentes). Mas não têm critérios próprios de avaliação, dependendo dos critérios de avaliações atribuídos aos ativos e passivos.

Fonte: Adaptado de Fipecafi, 2010.

É possível verificar com o quadro quais as novas formas de avaliação dos elementos patrimoniais. Após a promulgação da lei n. 11.638/2007 há a necessidade de que os elementos do Ativo e do Passivo sejam ajustados a Valor Presente.

De maneira detalhada temos as disposições legais dispostas na lei n. 6.404/76 e revisadas pela lei n. 11.638/2007.

¹ Refere-se ao Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas internacionais e do CPC, coordenado pela Fipecafi (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras).

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

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo: (Redação dada pela lei n. 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela lei n. 11.638, de 2007).

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

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no Capital Social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

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

[...]

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

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

§1.º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

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

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

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

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

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

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

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

§4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil. (BRASIL, 1976)

Com as mudanças impostas na lei n. 6.404/76, é possível notar quais as formas de avaliação de todos os elementos do Ativo. A seguir as formas de mensuração dos elementos que compõem o Passivo:

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

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

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela lei n. 11.638, de 2007). (BRASIL, 1976)



8.3 Notas explicativas aplicadas ao Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial, assim como os demais demonstrativos contábeis, deverá ser complementado por notas explicativas e/ou outros quadros analíticos que favoreçam o pleno entendimento e esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. As notas deverão indicar de acordo com a legislação societária (BRASIL, 1976):

- a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisão para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) Os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) O aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- d) Os ônus reais constituídos sobre itens integrantes do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) A taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) O número, espécies e classes das 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 à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Assim, nota-se que é exigido o máximo de informações possíveis para que os usuários das informações contábeis possam entender de forma detalhada as contas e os valores apresentados nessa demonstração.



Vídeo



8.4 Usuários das informações contidas no Balanço Patrimonial

Como já mencionado, as informações contidas no Balanço Patrimonial são utilizadas por muitos usuários. De acordo com Parisi e Megliorini (2011), os principais interessados são:

- **Investidores:** como já mencionado, os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de distribuir dividendos.
- **Empregados:** como já dito, os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores.
- **Credores por empréstimos:** estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.
- **Fornecedores e outros credores comerciais:** como já visto, os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos.
- **Clientes:** conforme já mencionado, os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
- **Governo e suas agências:** como mencionado, os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.
- **Público:** as entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

A administração de qualquer entidade tem o poder de determinar a forma e o conteúdo da maioria dos seus relatórios para a tomada de decisões internas, porém não pode se esquecer em nenhum momento de que essas informações serão solicitadas por outros usuários.

8.5 Exemplo de Balanço Patrimonial

Para melhor visualização do que foi tratado sobre Balanço Patrimonial, inserimos aqui um exemplo real o Balanço Patrimonial da C. Vale – Cooperativa Agroindustrial².

Tabela 1 – C. Vale – Balanço Patrimonial (Ativos): levantado em 31/12/2011 e 31/12/2010 (valores em R\$ 1,00)

2 Utilizaremos como exemplo o Balanço Patrimonial da C. Vale – Cooperativa Agroindustrial. O balanço encontra-se disponível no site da cooperativa: <www.cvale.com.br/demonstracoes/2011/balanco_patrimonial.html>. Acesso em: 17 abr. 2018. E é possível acessar inclusive as notas explicativas relacionadas à demonstração.

	2011	2010
ATIVO	2.075.796.115,31	1.835.109.884,84
ATIVO CIRCULANTE	1.312.563.485,87	1.117.943.913,28
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (NOTA 4)	3.709.189,30	1.995.062,82
CLIENTES E OUTROS RECEBÍVEIS	689.178.807,67	656.655.495,48
CONTAS A RECEBER DE ASSOCIADOS (NOTA 6)	252.258.807,67	218.878.932,48
CONTAS A RECEBER DE TERCEIROS (NOTA 6)	382.023.056,48	374.513.994,28
TRIBUTOS A RECUPERAR (NOTA 7)	45.000.710,02	47.759.996,45
CRÉDITOS DE FUNCIONÁRIOS (NOTA 6)	2.110.019,75	1.806.679,94
OUTROS RECEBÍVEIS (NOTA 6)	7.786.861,43	13.695.892,33
ESTOQUES (NOTA 8)	360.334.998,68	252.707.921,43
ATIVO FINANCEIRO (NOTA 5)	206.093.444,04	162.034.986,50
ATIVO DISPONÍVEL PARA VENDA (NOTA 9)	5.361.867,76	5.298.641,03
ATIVO BIOLÓGICO (NOTA 10)	46.175.245,11	38.357.735,48
DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE	1.709.933,31	894.070,54
ATIVO NÃO CIRCULANTE	763.232.629,44	717.165.971,56
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	74.504.149,17	75.663.550,94
CONTAS A RECEBER DE ASSOCIADOS (NOTA 6)	27.149.984,15	48.088.650,94
CONTAS A RECEBER DE TERCEIROS (NOTA 6)	36.992.149,19	15.916.560,81
TRIBUTOS A RECUPERAR (NOTA 7)	3.779.029,03	5.005.935,50
DEP. JUDICIAIS OU VALORES VINCULADOS (NOTA 11)	2.967.774,83	2.978.891,47
CRÉDITOS DE FUNCIONÁRIOS (NOTA 6)	1.077.413,52	1.005.903,05
ATIVO FINANCEIRO (NOTA 5)	503.884,50	513.791,75
ATIVO BIOLÓGICO (NOTA 10)	1.345.543,34	1.275.533,53
DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE (NOTA 12)	688.370,61	878.283,89
INVESTIMENTOS (NOTA 13)	35.410.699,15	33.032.841,27
IMOBILIZADO (NOTA 14)	646.181.517,92	601.777.952,68
INTANGÍVEL (NOTA 15)	7.136.263,20	6.691.626,67

Fonte: C. Vale, 2011.

Com base na primeira parte do balanço, representando os Ativos, é possível notar a classificação do balanço. Conforme descrito anteriormente, nota-se claramente a distribuição das contas de acordo com o grau de liquidez, uma vez que ele apresenta dentro do Grupo Circulante o grupo de Caixa e equivalentes, valores em dinheiro ou facilmente

convertíveis em dinheiro, como contas a receber. Além disso, o grupo apresenta outros direitos, como valores a receber de funcionários que podem ser caracterizados por adiantamentos de salários já feitos e que serão descontados no futuro.

Em seguida há o grupo de Estoques, que congrega as contas de Matéria-Prima, Produto em Elaboração e Produtos Acabados, que ainda precisam ser vendidos para serem convertidos em dinheiro, indicando a ordem de liquidez decrescente.

Na sequência, de maneira resumida, nota-se que o Ativo Não Circulante é composto pelo Realizável a Longo Prazo. Nele estão inclusas as contas que serão convertíveis em dinheiro ou direitos com prazo de realização superior ao exercício social. Por fim, apresentam-se as contas de Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Tabela 2 – C. Vale - Balanço Patrimonial (Passivo e PL): levantado em 31/12/2011 e 31/12/2010 (valores em R\$ 1,00)

	2011	2010
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.075.796.115,31	1.835.109.884,84
PASSIVO CIRCULANTE	981.260.215,08	883.772.453,50
CONTAS A PAGAR E OUTRAS (NOTA 16)	437.964.428,26	336.304.174,64
OBRIGAÇÕES SOCIAIS (NOTA 17)	5.431.057,03	5.322.362,45
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS (NOTA 17)	2.834.557,70	1.883.826,14
OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (NOTA 18)	482.311.246,41	489.975.227,61
PASSIVOS FINANCEIROS (NOTA 18)	39.213.705,50	37.196.161,85
PROVISÕES (NOTA 19)	13.505.220,18	13.090.700,81
PASSIVO NÃO CIRCULANTE	346.069.364,84	268.199.155,30
CONTAS A PAGAR E OUTRAS (NOTA 16)	5.759.129,60	5.726.442,46
OBRIGAÇÕES SOCIAIS (NOTA 17)	16.499,18	181.074,84
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS (NOTA 17)	11.776,72	199.082,03
OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (NOTA 18)	298.968.231,21	232.338.679,64
PROVISÕES (NOTA 19)	41.313.728,13	29.753.876,33
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	748.466.535,39	683.138.276,04
CAPITAL SOCIAL (NOTA 20)	64.082.937,52	54.907.019,27
RESERVAS	669.375.468,58	617.797.413,73
SOBRAS DO EXERCÍCIO	15.008.129,29	10.433.843,04

Fonte: C. Vale, 2011.

Quanto ao Passivo, apresenta ordem decrescente de exigibilidade. Nesse caso, as contas a pagar e outras obrigações deverão ter a primeira ordem de importância, por sua vez obrigações sociais e depois obrigações tributárias, representadas por salários e encargos e impostos em geral estão na sequência de importância.

Por sua vez, o próximo grupo é o do Passivo Não Circulante, que congrega as contas que possuem prazo de liquidação posterior ao final do exercício seguinte. Por fim, é possível visualizar o Patrimônio Líquido, que agrega as contas de Capital Social, Reservas e neste caso sobras do exercício, pois se trata de uma cooperativa³.

³ É comum alguns tipos de empresas ou ramos de atuação apresentarem especificidades na elaboração de suas demonstrações contábeis, o que inclui contas específicas e exercícios sociais diferenciados. Normalmente a estrutura das demonstrações segue a exigida pela lei n. 6.404/76, instruções e pronunciamentos técnicos dos órgãos competentes.

Note que no exemplo é possível perceber que foram inseridas notas explicativas a fim de complementar a demonstração. Aqui, inserimos como exemplo a nota explicativa adicionada à conta Capital Social, que explica a composição da conta.

a. Capital Social

O capital é representado por cotas no valor nominal de R\$ 1,00 cada, sendo que cada associado possui direito a um voto independente da qualidade de cotas. A composição do Capital Social é a seguinte:

Tabela 2 – Capital Social

	2011	2010
Valor integralizado	64.082.937,52	54.907.019,27
Valor da Cota Parte	1,00	1,00
Número de Cotas Parte	64.082.938,00	54.907.019,00
Número de associados	12.858,00	11.778,00

Fonte: C. Vale, 2011.

b. Juros sobre o Capital Social

Neste exercício foram atribuídos juros sobre o Capital Social equivalente a 6,50% ao ano, calculados proporcionalmente ao valor do Capital Social integralizado até 31 de dezembro de 2011 no montante de R\$ 3.818.921,12.

Atividades

1. Como pode ser definido o Patrimônio Líquido de uma empresa?
2. Qual a ordem de classificação para os elementos patrimoniais?
3. Quais os critérios de classificação de um Passivo Circulante?
4. Qual a forma de avaliação dos investimentos relevantes em coligadas e controladas?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 27 fev. 2018.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)*. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/CPC26_R1.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2018.

C. VALE – Cooperativa Agroindustrial. *Balanco patrimonial: demonstrações financeiras 2011*. Disponível em: <www.cvale.com.br/demonstracoes/2011/balanco_patrimonial.html>. Acesso em: 28 fev. 2018.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas, 2010.

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). *Contabilidade gerencial*. São Paulo. Atlas, 2011.

Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício



Vídeo



9.1 Demonstração do Resultado do Exercício

A contabilidade gera informações mediante a utilização de demonstrações contábeis e, dessa forma, a demonstração que apresenta o fluxo de informações econômicas, ou seja, do confronto das receitas com as despesas é a demonstração do resultado do exercício.

O texto legal, disposto na lei n. 6.404/76, traz a seguinte informação sobre a demonstração do resultado do exercício:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§1.º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (BRASIL, 1976)

Basicamente, a DRE apresenta as alterações que sofre o Patrimônio Líquido pelas receitas e pelas despesas, uma vez que as receitas aumentam o valor do

patrimônio e as despesas diminuem, entretanto, o fluxo dessas contas não aparece no Balanço Patrimonial, pois são contas de resultado.

Bens	Obrigações
Direitos	Patrimônio
	Capital
	Resultado (Positivo ou negativo) – DRE

Pode-se afirmar que a DRE apresenta ordenadamente receitas e despesas, representando, assim, o resultado econômico das empresas, considerando em sua forma mais comum um período de 12 meses.

É preciso lembrar que a DRE segue dois raciocínios básicos da contabilidade: em um primeiro momento da realização da receita, que trabalha com as receitas originadas (mesmo que não recebidas): e o confronto das despesas e das receitas, que afirma que qualquer receita deverá ter uma despesa (ou ainda custo) em contrapartida.

As bases para elaboração da DRE normalmente são anuais, porém para fins gerenciais é preciso escolher qualquer base (semanal, mensal ou trimestral) de acordo com exigências tributárias.

Inicialmente, é preciso lembrar que todas as DREs partem do mesmo ponto, que é a receita bruta. O que muda é apenas muda o objeto de exploração da empresa e, conseqüentemente, o tipo de receita, podendo ser com vendas, com serviços ou com a produção de bens. Depois existem as deduções de vendas, entrando aí os abatimentos e também os impostos, entre eles os mais comuns representados pelo PIS, Cofins, ICMS, IPI, Imposto sobre Importação e outros, dependendo da atividade da empresa.

Posteriormente são apresentadas as linhas da receita líquida, o custo das mercadorias (ou serviços prestados) e o lucro bruto. São apresentadas também as despesas, que são gastos empregados de forma não direta na obtenção dos custos, representadas por despesas com vendas, financeiras (deduzidas das receitas financeiras), despesas gerais, administrativas, além de outras que fazem parte da operação da empresa.

Além disso, a DRE irá apresentar quaisquer outros tipos de despesas que não façam parte das operações, como doações. Outra linha apresentada é a do resultado antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social e a provisão desses dois impostos. As participações com debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, bem como contribuições para instituições ou fundos de empregados serão apresentados após essa provisão. Por fim, será apresentando o resultado do exercício, na forma de lucro ou prejuízo, e, no caso das sociedades anônimas, o valor por ação.

No quadro a seguir encontra-se a estrutura básica da DRE com os principais subgrupos demonstrados.

Quadro 1 – DRE completa

Receita operacional bruta (vendas e serviços)
(-) Deduções da receita bruta
Devoluções
Descontos/Abatimentos
Impostos

(=) Receita operacional líquida
(-) Custos das mercadorias e serviços vendidos
(=) Resultado operacional bruto
(-) Despesas com vendas
(+/-) Receitas / Despesas financeiras
(-) Despesas administrativas
(-) Outras despesas operacionais (Continua)
(=) Lucro ou prejuízo operacional
(-/+) OUTRAS DESPESAS/RECEITAS
Outras Despesas
Outras Receitas
(=) Lucro líquido antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro
(-) Provisão para Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro
(=) Lucro líquido antes das participações
(-) Participações de administradores, empregados, debêntures e partes beneficiárias
(=) Resultado líquido do exercício

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nessa DRE foram consideradas receitas e os respectivos grupos redutores para vendas de produtos, mercadorias e prestação de serviços, porém cada DRE deverá ser adaptada à realidade da empresa em que será implantada.

A DRE termina na apuração do lucro ou prejuízo, sendo que no caso de resultado positivo, e havendo distribuição de lucros, esse valor vai aparecer em outra demonstração, chamada demonstração de lucros e prejuízos acumulados.

A DRE anteriormente apresentada é considerada completa, conforme é exigido por lei, e possui todos os grupos de forma detalhada com destaque para os impostos. Entretanto para pequenos comércios e empresas de pequeno porte poderá ser usada uma DRE simplificada, conforme o exemplo a seguir:

Quadro 2 – DRE simplificada

Demonstração do resultado do exercício
Receita operacional bruta
(-) Deduções
(=) Receita operacional líquida
(-) Custos
(=) Lucro bruto
(-) Despesas
(=) Lucro operacional
(-) IRPJ/CSLL
(=) Lucro líquido

Fonte: Elaborado pelos autores.

A receita bruta é o total que uma determinada entidade vende em um período, nesse valor estão os impostos sobre vendas, bem como as devoluções (vendas canceladas) e os abatimentos (cancelamentos) que ocorrem no período. Os impostos sobre vendas mais comuns são:

Quadro 3 – Impostos sobre vendas

Imposto	Alíquota
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	De 0% até 400% no caso de cigarros.
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Variando de 18 a 25% (alíquotas interna), além de alíquotas que variam de 7 a 12% para transações externas.
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	Variando de 0% a 10%.
PIS – Programa de Integração Social	Incidindo sobre o faturamento – 0,65 ou 1,65%.
Cofins – Contribuição para a Seguridade Social	Incidindo sobre o faturamento 3 ou 7,65%.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os impostos irão depender do tipo da empresa, do produto comercializado ou produzido e, além disso, do estado em que ela se encontra. Se determinada empresa possui uma receita bruta de R\$ 100.000 e um ICMS de 18%, a parte inicial da DRE ficará da seguinte forma:

Tabela 1 – DRE (parte inicial)

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receita Bruta	100.000
(-) Deduções	
ICMS	(18.000)
Receita líquida	82.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nesse exemplo, a receita líquida configurou-se pela Receita Bruta menos as deduções, nesse caso, representadas pelos impostos. Também devem ser reconhecidas as possíveis devoluções, (vendas canceladas por algum motivo, como qualidade, preço, avarias). Essas devoluções podem ser parciais ou totais. Deverão ser considerados também os abatimentos que são descontos já dados na nota fiscal (também conhecidos como desconto incondicional). Suponha que a mesma empresa que apresentou a DRE anterior teve 10% do valor das mercadorias devolvidas e 10% de desconto.

Tabela 2 – DRE (em caso de devolução)

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receita Bruta	100.000
(-) Deduções	
Devoluções	(10.000)
Descontos	(10.000)
Receita líquida	80.000

Fonte: Elaborada pelos autores.

Agora o próximo passo é apurar o Lucro Bruto, que basicamente é a diferença entre a venda de mercadorias e o custo para as vendas desta, ou seja, o custo da mercadoria vendida (CMV). Deve-se lembrar que em uma prestadora de serviços o raciocínio é o mesmo, porém o CMV é trocado pelo custo dos serviços prestados (CSP). Além do CMV e do CSP, também existe a figura do CPV, que em empresas industriais é utilizada para o Custo do Produto Vendido.

Nessa etapa, para a apuração do Lucro Bruto, só serão utilizados os gastos, como custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado, e o que sobra servirá para o pagamento das despesas de vendas, administrativas e financeiras, além da remuneração do governo (impostos) e dos sócios (lucro líquido).

Quadro 4 – Lucro Bruto

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receita Bruta	
(-) Deduções	
(=) Receita Líquida	
(-) Custo das Mercadorias vendidas	
(=) Lucro Bruto	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na DRE é possível entender como funciona a diferença de custo para despesa, sendo que os custos são aqueles gastos relativos à produção de bens e serviços e estão diretamente ligados à atividade operacional da empresa. As despesas por sua vez são aqueles gastos incorridos na obtenção das receitas e não possuem associação com a produção.

Na próxima etapa deverá ser apurado o lucro operacional, ou seja, a diferença entre o lucro bruto e as atividades operacionais da empresa.

Quadro 5 – Lucro operacional

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receita Bruta	
(-) Deduções	
(=) Receita Líquida	
(-) Custo das Mercadorias vendidas	
(=) Lucro Bruto	
(-) Despesas operacionais	
(=) Lucro Operacional	

Fonte: Elaborado pelos autores.

As despesas operacionais são utilizadas para a venda de produtos, administração da empresa e financiamento das operações, quer dizer, tudo que é utilizado para a manutenção da atividade da empresa. Os três grupos são delineados a seguir:

- **Despesas com vendas** – abrange despesas diversas, como:
 - salário da área de vendas;
 - comissões sobre vendas;
 - publicidade e propaganda;
 - provisão para devedores duvidosos (que são parcelas destinadas às perdas com vendas a prazo, que não serão recebidas);
 - *marketing*;
 - fretes e carretos;
 - materiais de embalagens etc.
- **Despesas administrativas** – geralmente gastas no escritório e utilizadas para a manutenção do negócio. Aqui podem ser citadas:
 - despesas com salários e encargos;
 - aluguéis;
 - materiais de escritório;

- seguro;
- depreciação;
- assinaturas de jornais, revistas etc.
- **Despesas financeiras:**
 - juros pagos ou incorridos;
 - comissões bancárias;
 - descontos etc.

É importante notar que nessa categoria normalmente as receitas são compensadas com as despesas, ou seja, o valor colocado nessa categoria será o valor líquido do confronto dos dois grupos. Caso o valor de receitas financeiras for maior que a despesa financeira, o valor será deduzido de outras despesas operacionais. A seguir, o quadro demonstra o funcionamento desse grupo de contas:

Quadro 6 – Despesas

Despesa financeira maior que receita financeira		Despesa financeira menor que receita financeira	
Despesas financeiras	100.000	Despesas financeiras	80.000
Receitas Financeiras	(80.000)	Receitas Financeiras	(100.000)
Desp./Rec. Financeiras	20.000	Desp./Rec. Financeiras	(20.000)
Despesas operacionais		Despesas operacionais	
Vendas	100.000	Vendas	100.000
Administrativas	80.000	Administrativas	80.000
Financeiras	20.000	Financeiras	(20.000)
	200.000		160.000

Fonte: Elaborado pelos autores.

A próxima etapa na DRE é a apuração do lucro antes do Imposto de Renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Quadro 7 – Apuração do lucro antes do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Demonstração do Resultado do Exercício
(=) Lucro Operacional
(-) Outras despesas
(+) Outras receitas
(=) Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR)

Fonte: Elaborado pelos autores.

No grupo de outras receitas e despesas estão os valores que não fazem parte da atividade operacional da empresa, podem estar o prejuízo ou lucro na venda de imobilizado da empresa, venda com lucro ou prejuízo de ações, entre outros.

Na próxima etapa deverá ser calculado o lucro depois do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro líquido:

Quadro 8 – Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Demonstração do Resultado do Exercício
(=) Lucro antes do imposto de renda (LAIR)
(-) Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido
(=) Lucro depois do Imposto de Renda e Contribuição Social

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Brasil existem diferentes formas de tributação nas empresas de acordo com vários critérios previstos em lei. Os tipos mais comuns de lucro são:

- **Lucro real** – lucro calculado e que tem seus princípios baseados na legislação do Imposto de Renda;
- **Lucro presumido** – calcula o valor do imposto de acordo com percentuais fixados pela legislação sobre a receita total da entidade;
- **Simples nacional** – especial para microempresas e empresas de pequeno porte.

No caso do lucro real, a alíquota do imposto de renda é de 15% e a do adicional é de 10%, esse valor adicional é calculado no limite que exceder a base de tributação, que é de R\$ 240.000,00 anuais, ou R\$ 20.000,00 mensais.

É importante destacar que a base de tributação do lucro real não é apenas o lucro apurado pela contabilidade, e sim o lucro ajustado, conhecido também como lucro real que, segundo disposições em lei, possui algumas particularidades com relação às adições e às exclusões, ou seja, considera ou exclui alguns valores de sua base de cálculo. Agora calcularemos o lucro líquido:

Quadro 9 – Lucro líquido

Demonstração do Resultado do Exercício
(=) Lucro depois do Imposto de Renda e Contribuição Social
(-) Doações e contribuições
(-) Participações
(=) Lucro líquido

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se dizer que o lucro líquido é o que se tem à disposição dos sócios ou acionistas. Nesse ponto, as doações e contribuições são aquelas destinadas ao quadro de funcionários, bem como para previdência ou cooperativa dos funcionários. As participações são destinadas aos debenturistas, empregados e administradores e a partes beneficiárias.

As participações dos debenturistas são representadas por títulos de crédito que são emitidos por Sociedades Anônimas. Elas funcionam como garantias pelo Ativo da empresa e asseguram o resgate preferencial sobre os demais títulos da empresa.

Já as partes beneficiárias são títulos negociáveis e que não possuem valor nominal, esse tipo de crédito pode ser negociado pela empresa que o emite ou ainda cedido gratuitamente a clientes ou empregados. Depois da elaboração da DRE, é necessária a elaboração da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, a qual veremos a seguir.

9.1.1 Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados

A DRE pede que haja um conhecimento adicional, que é a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DPLA), isso porque ela representa como os Lucros ou Prejuízos Acumulados estão sendo distribuídos e absorvidos na empresa.

Com o advento da Lei n. 11.638/2007, deve-se prestar atenção ao fato de que não existe mais Lucro Acumulado, e sim Lucro do Exercício. Esse valor deverá ser destinado na forma de reservas ou ainda deverá absorver possíveis prejuízos acumulados.

A DLPA ainda funciona como uma ligação entre a DRE e o Balanço Patrimonial, uma vez que demonstra como os valores que formam o Patrimônio Líquido, relativos aos resultados, estão sendo distribuídos.

Quadro 10 – Modelo de DLPA

	R\$
Saldo em 31-12-X0 (ou Saldo Inicial em 1Q-1-X1)	-----
(+/-) Ajustes de exercícios anteriores	-----
Mudanças de Critérios Contábeis	-----
Retificação de Erros de Exercícios Anteriores	-----
Saldo Ajustado	-----
(-) incorporações de Lucros aos Capital Social	(-----)
(+) Reversões de Reservas	-----
(+/-) Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício em (19X1)	-----
Saldo Disponível	-----
Proposta da Administração p/ destinação do Lucro	
Reserva Legal	(-----)
Reserva Estatutária	(-----)
Reserva para Contingência	(-----)
Reserva Orçamentária (para expansão)	(-----)
Reserva de Lucros a Realizar	(-----)
Dividendos	(-----)
Saldo em 31-12-X1	-----

Fonte: Elaborado pelos autores.

É preciso lembrar que a DLPA, apesar de ser exigida conforme a legislação societária, poderá ser dispensada de elaboração no caso de empresas que apresentam a demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DMPL).

Atividades

1. Como pode ser delineada a Demonstração do Resultado do Exercício?
2. Além do princípio da competência, que dois outros princípios estão envolvidos na elaboração da DRE?
3. Quais os grupos constantes da DRE que são apresentados depois do Imposto de Renda e da Contribuição Social?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 vez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 17 abr. 2018.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 27 fev. 2018.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Contabilidade fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2009.

Fatos que alteram compras e vendas

Existem alguns fatos que, no momento das compras ou das vendas, vão impactar os valores líquidos das compras e/ou vendas realizadas.

Neste capítulo, conheceremos alguns **fatos que alteram as compras**, como: descontos comerciais obtidos, abatimentos sobre compras, devoluções de compras, além de seguros e fretes (transportes) sobre compras. Além disso, veremos neste capítulo alguns **fatos que alteram as vendas**, como: descontos comerciais concedidos, abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas, além de impostos sobre vendas.



Vídeo



10.1 Conceito

As compras e as vendas são transações comerciais que ocorrem quando uma empresa comercial, por exemplo, adquire mercadorias para revenda com os fornecedores ou revende suas mercadorias adquiridas dos fornecedores.

No momento das compras ou vendas, em caso ocorram descontos, serão considerados como **descontos comerciais**.

No momento pós-compra ou pós-venda, duas situações podem ocorrer **abatimentos e devoluções**:



Vídeo



10.2 Descontos comerciais

São descontos praticados durante transações comerciais. Acontecem no momento das operações de compra ou venda de **mercadorias, produtos** ou **matérias-primas**. Esses elementos podem ser definidos da seguinte maneira:

- **Mercadorias** – produtos adquiridos de terceiros para revenda que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.
- **Produtos** – produtos já terminados, oriundos da produção própria da empresa e disponíveis para a venda.
- **Matérias-primas** – componentes que, na indústria, estão para ser consumidos na produção de bens ou serviços que se tornarão disponíveis para venda.

Esses descontos também são denominados **descontos incondicionais**, em razão de não existir uma condição preestabelecida para se obter e conceder o desconto. Os clientes obtêm os descontos ou os fornecedores o concedem, por razões variadas, como compras ou vendas em grandes quantidades, exclusividade etc.

10.2.1 Descontos obtidos nas compras

Os descontos são obtidos no momento das compras, por isso são considerados receita para a empresa. Assim, a empresa que compra as mercadorias deixa de pagar um valor de compra normal, para pagar um valor de compra menor reduzido. Dessa forma, temos:

- Descontos comerciais obtidos ou descontos incondicionais obtidos (DIO).
- Receita comercial (operacional).
- Conta – descontos incondicionais obtidos; é uma conta de resultado (interfere no CMV → compras líquidas).

Como exemplo, temos:

Compra de mercadorias, a prazo, no valor R\$ 200.000,00; obtendo um desconto de 10% (ressaltado somente o aspecto desconto):

Compra	R\$ 200.000,00
(-) Desconto incondicional obtido	R\$ 20.000,00
(=) Valor total nota fiscal	R\$ 180.000,00

- **Débito** – duplicatas a pagar (fornecedores), pois a empresa deixa de pagar o valor referente ao desconto.
- **Crédito** – descontos incondicionais obtidos, pois são considerados receita para a empresa.

Contabilização

Utilizando o exemplo supracitado, temos:

Livro Diário

Compras

a duplicatas a pagar (fornecedores) R\$ 200.000,00

Duplicatas a pagar (fornecedores)

a descontos incondicionais obtidos R\$ 20.000,00

Ou, como alternativa:

Livro Diário

Compras..... R\$ 200.000,00

a diversos

a duplicatas a pagar (fornecedores) R\$ 180.000,00

a descontos incondicionais obtidos R\$ 20.000,00

10.2.2 Descontos concedidos nas vendas

Os descontos incondicionais concedidos (DIC) acontecem no momento da venda e são dados pelo fornecedor ao cliente. São incondicionais porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; o fornecedor visualiza no cliente situações que estimulam a conceder o desconto, como cliente especial, quantidade comprada etc.

O valor do desconto influencia no valor líquido da nota fiscal, pois acontece no ato da venda. O ICMS é calculado sobre o valor líquido. Quando ocorrem no momento das vendas, os descontos são concedidos. Por essa razão, eles são considerados como despesa para a empresa: ela deixa de receber um valor de venda normal para receber um valor de venda menor. Nesse sentido, temos:

- Descontos comerciais concedidos ou descontos incondicionais concedidos (DIC).
- Despesa comercial (operacional).
- Conta: descontos incondicionais concedidos. Conta de resultado (interfere no RCM → vendas líquidas).

Como exemplo temos: venda de mercadorias, a prazo, no valor de R\$ 400.000,00 concedendo um desconto de 20% (ressaltado somente o aspecto desconto):

Venda	R\$ 400.000,00
(-) Desconto incondicional concedido	R\$ 80.000,00
(=) Valor total nota fiscal	R\$ 320.000,00

- **Débito:** descontos incondicionais concedidos, pois são considerados despesas para a empresa.
- **Crédito:** duplicatas a receber (clientes), pois a empresa deixa de receber o valor referente ao desconto.

Contabilização

Utilizando o exemplo supracitado, temos:

Livro Diário

Duplicatas a receber (clientes)

a vendas R\$ 400.000,00

Descontos incondicionais concedidos

a duplicatas a receber (clientes) R\$ 80.000,00

Ou, como alternativa:

Livro Diário

Diversos a vendas R\$ 400.000,00

Duplicatas a receber (clientes) R\$ 320.000,00

Descontos incondicionais concedidos R\$ 80.000,00



10.3 Descontos financeiros

São os descontos praticados após as transações comerciais. Acontecem no momento das operações de pagamentos ou recebimentos de títulos por antecipação.

Esses descontos não interferem nas compras e vendas, por isso, não fazem parte dos fatos que alteram compras e vendas. A sua interferência está nos pagamentos e recebimentos, alterando o fluxo de caixa. Esses descontos também são denominados **descontos condicionais**, porque existe uma condição preestabelecida para se obter ou conceder o desconto. Os clientes os obtêm (por pagamentos antecipados aos fornecedores) e os fornecedores os concedem (por recebimentos antecipados dos clientes).

Como exemplo, temos:

- um título aceito pela empresa (obrigação de pagar ao fornecedor – títulos a pagar), vencendo o prazo para pagamento numa data “X”, que o fornecedor estipula que fosse pago na data “X-5” (pagamento antecipado), teria um desconto de 10% (desconto obtido para a empresa no momento do pagamento de uma obrigação); ou
- um título emitido pela empresa (direito de receber do cliente – títulos a receber), vencendo o prazo para recebimento numa data “X”, que o cliente pagasse na data “X-7” (recebimento antecipado), conforme estipulado previamente pela empresa, teria um desconto de 5% (desconto concedido pela empresa no momento do recebimento de um direito).

No momento dos pagamentos, os descontos são obtidos; pois a empresa os obtém; por isso, são considerados receita para a empresa, pois se deixa de pagar um valor de obrigação financeiramente normal para pagar um valor de obrigação menor. Desse modo, temos:

- Descontos financeiros obtidos ou descontos condicionais obtidos (DCO);
- Receita financeira (operacional);
- Conta: descontos condicionais obtidos;
- É uma conta de resultado (interfere na DRE → resultado operacional líquido).

Como exemplo, temos:

Pagamento em dinheiro de uma duplicata (obrigação), devida a fornecedor e liquidada antes da data prevista para o vencimento; obtendo um desconto, pela antecipação, de 10%.

Duplicatas a pagar	R\$ 30.000,00
(-) Desconto condicional obtido	R\$ 3.000,00
(=) Valor total pago	R\$ 27.000,00

- **Débito:** duplicatas a pagar (fornecedores), pois a empresa deixa de ter o valor referente àquela obrigação paga; pela baixa de dívida no seu passivo exigível.

- **Crédito:** descontos condicionais obtidos, pois são considerados receita para a empresa; ela deixa de pagar.

Contabilização

Utilizando o caso prático supracitado, temos:

Livro Diário

Duplicatas a pagar (fornecedores)	R\$ 30.000,00
a diversos	
a caixa	R\$ 27.000,00
a descontos condicionais obtidos	R\$ 3.000,00

Descontos condicionais concedidos é uma conta de resultado (despesa financeira), portanto deverá ser transferida para a conta ARE (Apuração do Resultado do Exercício) da seguinte forma:

Livro Diário

Descontos condicionais obtidos

a Apuração do Resultado	
do Exercício (ARE)	R\$ 3.000,00

Quando ocorrem no momento dos recebimentos, os descontos são concedidos, pois a empresa os concede. Por isso são considerados despesas para a empresa, que deixa de receber um valor de direito normal para receber um valor de direito menor, financeiramente. Desse modo, temos:

- Descontos financeiros concedidos ou descontos condicionais concedidos (DCC).
- Despesa financeira (operacional).
- Conta: descontos condicionais concedidos. Conta de Resultado (interfere na DRE → resultado operacional líquido).

Como exemplo, temos:

Recebimento em dinheiro de uma duplicata (direito) devida por cliente e liquidada antes da data prevista para o vencimento. A empresa concedeu um desconto pela antecipação de 5%.

Livro Diário

Duplicata a receber	R\$ 50.000,00
(-) Desconto condicional concedido	R\$ 2.500,00
(=) Valor total recebido	R\$ 47.500,00

- **Débito:** descontos condicionais concedidos considerados como despesa para a empresa, pois ela deixa de receber.

- **Crédito:** duplicatas a receber (clientes), pois a empresa deixa de ter o valor referente àquele direito recebido (diminuir) em razão da baixa do direito no seu Ativo.

Contabilização

Utilizando o caso prático supracitado, temos:

Livro Diário

Diversos

a duplicatas a receber R\$ 50.000,00

Caixa R\$ 47.500,00

Descontos condicionais concedidos R\$ 2.500,00

Desconto condicional concedido é uma conta de resultado (despesa financeira), portanto deverá ser transferida para conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE) da seguinte forma:

Livro Diário

Apuração do Resultado do Exercício (ARE)

a descontos condicionais concedidos R\$ 2.500,00



10.4 Abatimentos

Nos abatimentos sobre vendas (AV), ao contrário das devoluções de vendas (DV), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor), mas acontece uma negociação entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor da venda, evitando a devolução.

A diferença entre o valor original da venda menos o novo valor acordado é chamada de abatimento. O abatimento não gera circulação de mercadorias, por isso não gera ICMS.

10.4.1 Abatimentos sobre compras

Teremos um abatimento sobre compras quando a empresa compradora, após ter comprado mercadorias, produtos ou matérias-primas do fornecedor, verifica alguma irregularidade na remessa e deseja devolvê-la. Nesse momento, surge o interesse do fornecedor em conceder um abatimento, a fim de evitar a devolução. A iniciativa de solicitar o abatimento também pode surgir do cliente, ou seja, empresa compradora, a fim de evitar a devolução em virtude de qualquer insatisfação, ou mesmo se a culpa for do fornecedor.

A empresa que recebe o abatimento, passa a ter uma redução no valor das compras, isto é, o custo de suas compras reduz, gerando receita para a empresa (valor normal das compras menos o valor das compras com o abatimento).

10.4.2 Abatimentos sobre vendas

Teremos um abatimento sobre vendas quando a empresa vendedora, após ter vendido mercadorias, produtos ou matérias-primas ao cliente, concede um abatimento, pois ele deseja devolver a mercadoria porque verificou alguma irregularidade na remessa. Nesse momento surge o interesse do fornecedor (ou empresa vendedora) em conceder um abatimento, a fim de evitar a devolução. A iniciativa de solicitar o abatimento também pode surgir do cliente (empresa compradora), para evitar a devolução em virtude de qualquer insatisfação ou mesmo se a culpa for do fornecedor.

A empresa que concede o abatimento passa a ter uma redução no valor das vendas, isto é, a receita de suas vendas reduz, gerando uma despesa para a empresa (valor normal das vendas menos o valor das vendas com o abatimento).



Vídeo



10.5 Devoluções

Ato pelo qual as mercadorias são devolvidas e retornam à empresa que vendeu.

10.5.1 Devoluções sobre compras

As devoluções de compras (DC) ou compras anuladas (CA) ocorrem por parte da empresa que comprou para a empresa que vendeu. A empresa que comprou devolve as mercadorias para o fornecedor por estarem em desacordo com a solicitação (pedido). Após a solicitação, é emitida uma nota fiscal por parte do cliente (comprador), gerando ICMS (caso o comprador seja contribuinte do imposto).

10.5.2 Devoluções sobre vendas

As devoluções de vendas (DV) ou vendas anuladas (VA) ocorrem por parte de terceiros (cliente/comprador) para a empresa que vendeu (fornecedor/vendedor). A empresa que vendeu recebe dos clientes as mercadorias em devolução, por estarem em desacordo com a solicitação ou pedido. Após a solicitação, é emitida uma nota fiscal, por parte do cliente ou comprador, podendo gerar ICMS, caso o comprador seja contribuinte do imposto.

Veja um exemplo de devolução de compras e de vendas em Diário e Razão (razonetes):

O estoque de mercadorias da Comercial Sucupira Ltda. era inicialmente igual a R\$ 39.000,00. Em um determinado período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de R\$ 60.000,00;
- devoluções de compras anteriores no valor de R\$ 12.000,00;

- vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 120.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de R\$ 15.000,00;
- no final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia R\$ 24.000,00 em mercadorias.

Contabilização

Livro Diário

Compras

a Fornecedores R\$ 60.000,00

Fornecedores

a Devoluções de compras R\$ 12.000,00

Clientes

a Vendas R\$ 120.000,00

Devoluções de vendas

a Clientes R\$ 5.000,00

Contabilização

Livro Diário

CMV

a Diversos

a Mercadorias R\$ 39.000,00

a Compras R\$ 60.000,00

Devoluções de compras

a CMV R\$ 12.000,00

Mercadorias

a CMV R\$ 24.000,00

Vendas

a RCM R\$ 120.000,00

RCM

a devoluções de vendas R\$ 15.000,00

RCM

a CMV R\$ 63.000,00

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no Livro-Razão e razonetes, vamos recordar a fórmula matemática:

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

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 39.000 + (\text{R\$ } 60.000 - \text{R\$ } 12.000) - \text{R\$ } 24.000 = \text{R\$ } 63.000$$

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

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 120.000 - \text{R\$ } 15.000) - \text{R\$ } 63.000 = \text{R\$ } 42.000$$

→ Razonetes:

Mercadorias	Compras	Dev. de compras
(Ei) 39.000	(1) 60.000	12.000 (2)
Vendas	Dev. de vendas	Clientes
120.000 (3)	(4) 15.000	(3) 120.000 15.000 (4)
	Fornecedores	
	(2) 12.000 60.000 (1)	

Atividades

1. Quais os fatos que alteram as compras?
2. Quais os fatos que alteram as vendas?
3. Na contabilidade de uma empresa, qual a característica dos descontos obtidos nas compras?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. L. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Curso de Contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Operações com mercadorias – apuração extracontábil

Quando pensamos em mercadorias, lembramos logo de comércio. Comércio nos lembra estabelecimentos existentes para revenda de bens que são produzidos pela indústria (por meio de matérias-primas), extraídos da natureza (matérias-primas: animal, mineral ou vegetal), criados (gado, caprinos ou ovelhas) ou cultivados (plantas).

De modo geral, os bens são armazenados em locais próprios chamados de estoques. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações. Posteriormente, esses devem ser mensurados de acordo com o que observa o CPC 16 (R1).

Em decorrência da produção, da extração, da criação ou do cultivo desses bens, é gerada a chamada circulação de mercadorias, com o intuito de escoar ou revender os bens. Por meio da circulação, ocorrem as operações com mercadorias, que vão culminar em resultados favoráveis ou desfavoráveis.



Vídeo



11.1 Conceito

Operações com mercadorias são processos praticados por uma sociedade empresária que deseja revender mercadorias.

Mercadorias são produtos adquiridos de terceiros para revenda e que não sofreram nenhum processo de transformação na sociedade empresária revendedora. As mercadorias são diferentes dos produtos, pois esses, depois de terminados e oriundos da própria produção da empresa, estão disponíveis para a venda a clientes que irão revendê-los para outros clientes.

Os produtos surgem por meio das matérias-primas que são componentes e, na indústria, estão para ser consumidos na produção de bens ou serviços que se tornarão disponíveis para a venda. Os gastos são sacrifícios econômicos que serão aplicados em investimentos, despesas e custos. Os custos podem ser de serviços (execução), industriais (fabricação) e comerciais (revenda).



Vídeo



11.2 Resultado com Mercadorias (RCM)

Comprar e vender mercadorias são operações que orientam um resultado econômico, podendo ser favorável ou desfavorável.

Comprar é a forma de obter do fornecedor a propriedade e/ou a posse das mercadorias para revenda. Vender é a forma de transferir ao cliente a propriedade e/ou a posse das mercadorias compradas para revenda.

Pagar as mercadorias compradas e receber as mercadorias vendidas são operações com mercadorias que orientam um resultado financeiro, podendo ser favorável ou desfavorável.



11.3 Apuração extracontábil

Apurar extracontabilmente os valores referentes às operações com mercadorias é diferente de uma apuração contábil. Na apuração contábil, utilizamos os mecanismos de débito e crédito, lançando no Livro Diário e no Razão (razonetes). Na apuração extracontábil, utilizamos somente as fórmulas matemáticas.

O estoque e o seu gerenciamento são fatores primordiais na execução do controle para a obtenção de resultado favorável. Além disso, compras e as vendas incidirão diretamente no resultado com mercadorias.

O resultado com mercadorias é igual a vendas líquidas de mercadorias menos o custo de mercadorias vendidas. O resultado favorável é denominado **Lucro Bruto (LB)**, ou seja, quando as vendas líquidas são maiores que o custo das mercadorias vendidas. Quando o resultado é desfavorável, temos então o chamado **Prejuízo Bruto (PB)**, isto é, as vendas líquidas são menores que o custo das mercadorias vendidas. Essas noções podem ser representadas das seguintes maneiras:

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

$$\text{RCM} = \text{LB se } \text{VL} > \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = \text{PB se } \text{VL} < \text{CMV}$$

O RCM (Resultado com Mercadorias) é o mesmo que Resultado Operacional Bruto (ROB) em uma estrutura de DRE (Demonstração do Resultado do Exercício).

Com base no exemplo da Comercial Sucupira (item 10.5.2), vamos apurar matematicamente o RCM:

Cálculo:

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

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

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 39.000 + (\text{R\$ } 60.000 - \text{R\$ } 12.000) - \text{R\$ } 24.000 = \text{R\$ } 63.000$$

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

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 120.000 - \text{R\$ } 15.000) - \text{R\$ } 63.000 = \text{R\$ } 42.000$$

É importante ressaltar que as vendas de mercadorias constituem a principal fonte de receita das empresas comerciais. As pessoas que comprem tais mercadorias são conhecidas como clientes. Como já mencionamos, as vendas podem ser efetuadas à vista ou a prazo. Nas vendas à vista, a empresa recebe, no ato da venda, o valor das mercadorias; nas vendas a prazo, ela passa a ter direito de receber futuramente o valor das mercadorias transacionadas.

As vendas líquidas (VL) são finalizadas pela diferença entre vendas brutas e alguns outros fatores, como:

- Devoluções de vendas [(DV) ou vendas anuladas (VA)], abatimentos sobre vendas (AV), descontos incondicionais concedidos (DIC), impostos sobre vendas (IV) e contribuições sociais sobre vendas (CSV).

$$VL = VB - DV - AV - DIC - IV - CSV$$

As vendas líquidas (VL) são o mesmo que receita operacional líquida (ROL) em uma estrutura de demonstração do resultado do exercício (DRE). As vendas brutas (VB), na mesma demonstração, são o mesmo que receita operacional bruta (ROB). As vendas brutas (VB) são os valores das vendas sem retirar as deduções (devoluções, abatimentos, descontos, impostos e contribuições).

As devoluções de vendas (DV) ou vendas anuladas (VA) ocorrem por parte do cliente ao fornecedor. A empresa que vendeu recebe as mercadorias de volta por estarem em desacordo com a solicitação.

Nos Abatimentos sobre Vendas (AV), ao contrário das Devoluções de Vendas (DV), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor), no entanto acontece uma negociação entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor das vendas, evitando então a devolução de mercadorias. O abatimento é a forma encontrada pelo vendedor para não receber de volta as mercadorias em seu estoque.

Descontos incondicionais concedidos (DIC) acontecem no momento da venda e são dados pelo fornecedor ao cliente. São incondicionais porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; e sim o fornecedor visualiza, no cliente, situações que o estimulam a conceder o desconto, como cliente especial, quantidade comprada etc.

Impostos sobre vendas (IV) são tributos exigidos por força de lei e recolhidos aos governos federal, estadual ou municipal de acordo com a competência de cada um. Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), imposto sobre serviço (ISS) e imposto de exportação (IE) são exemplos de impostos sobre vendas.

As contribuições sociais sobre vendas (CSV) também são tributos, de competência federal. A base de cálculo é o faturamento mensal ou vendas líquidas. PIS e Cofins são exemplos de contribuições sociais sobre vendas.

Exemplo:

Durante o exercício, a empresa comercial “Rede S/A”, apresentou os seguintes dados, retirados de sua contabilidade:

Vendas brutas	R\$ 354.000,00
Impostos incidentes sobre vendas	R\$ 64.000,00
Contribuições sociais incidentes sobre vendas	R\$ 20.000,00
Devoluções de vendas	R\$ 24.000,00
Abatimentos sobre vendas	R\$ 10.000,00
Descontos incondicionais sobre vendas	R\$ 26.000,00
Cálculo:	

$$VL = VB - DV - AV - DIC - IV - CSV$$

$$VL = 354.000,00 - 24.000,00 - 10.000,00 - 26.000,00 - 64.000,00 - 20.000,00$$

$$VL = 210.000,00$$

Para acharmos o CMV, é importante conhecermos alguns componentes que ajudarão a identificar a movimentação do estoque. O estoque inicial, as compras líquidas e o estoque final serão necessários para o cálculo do custo das mercadorias vendidas.

O custo das mercadorias vendidas (CMV) é igual à soma do estoque inicial (de mercadorias) e as compras líquidas (de mercadorias), subtraído do estoque final (de mercadorias).

$$CMV = EI + CL - EF$$

O custo das mercadorias vendidas (CMV), em uma estrutura de demonstração do resultado do exercício (DRE), aparece como custo das vendas; que, dependendo do tipo de atividade, poderá aparecer como custo dos produtos vendidos (CPV), custo dos serviços prestados (CSP) ou como o supracitado, custo das mercadorias vendidas (CMV).

O custo é entendido como: o preço pago pela mercadoria, acrescido de frete, seguros e outras despesas para movimentação do estoque, deduzidos os impostos recuperáveis.

A Lei n. 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 183, ressalta que as mercadorias serão avaliadas pelo custo de aquisição.

O Decreto 3.000/99 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O caput do artigo 289 também enfatiza a respeito do custo das mercadorias revendidas que será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração. E também o artigo 293 descreve que as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição.

O estoque inicial (EI) de mercadorias, no início de um período (mês, ano etc.), é igual ao estoque final de um período imediatamente anterior. Visando ao lucro, as empresas comerciais (sociedades empresárias) adquirem mercadorias de indústrias, atacadistas, importadores ou do produtor direto, para depois revendê-las.

Desse modo, podemos identificar as indústrias como sendo as empresas que fabricam os bens de consumo geral; os atacadistas, por sua vez, são empresas comerciais que compram grandes quantidades de bens das indústrias ou dos importadores e revendem somente para outras empresas comerciais (varejistas); os importadores são empresas especializadas em importar mercadorias de outros países, e depois revendê-las internamente em nosso país; e, por último, o produtor direto é aquele que produz o bem e o comercializa, junto a revendedores.

Essas empresas ou pessoas que de alguma forma fornecem as mercadorias para as empresas comerciais que irão revendê-las são chamadas de *fornecedores*. As operações de aquisições de mercadorias para revendas são denominadas *comercialização*. Por isso, dizemos *empresa comercial*.

Como nas vendas, também acontecem compras à vista ou a prazo. Nas compras à vista, a entrega de mercadorias (bens) se dá mediante a troca por numerários (dinheiro ou cheque). Já nas compras a prazo procede-se da mesma forma a entrega de mercadorias (bens); a diferença está no modo de pagamento, que não acontece no ato, mas no futuro, pois a empresa comercial (compradora) assume a obrigação de pagar no prazo preestabelecido pelos fornecedores (indústrias, atacadistas, importadores ou produtor direto).

As compras líquidas (CL) são finalizadas pela diferença entre compras brutas (CB) e alguns outros fatores, como:

Devoluções de compras [(DC) ou compras anuladas (CA)], abatimentos sobre compras (AC), descontos incondicionais obtidos (DIO), impostos sobre compras (ICMS – recuperável); depois acrescidos (+) de fretes sobre compras (FC), seguros sobre compras (SC) e impostos sobre compras, como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) (sociedades empresárias comerciais não recuperam esse imposto, por isso é custo)] e imposto de importações II – (sociedades empresárias em geral não recuperam esse imposto, por isso é custo).

$$CL = CB - DC - AC - DIO - ICMS + FC + SC + IPI + II$$

As compras líquidas (CL), em uma estrutura de demonstração do resultado do exercício (DRE), não aparecem explicitamente. Todavia, estará implicitamente compondo o custo das vendas ($CMV = EI + CL - EF$). Compras brutas (CB) são os valores das compras sem retirar as deduções (devoluções, abatimentos e descontos), somando o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto de importação (II, caso a empresa importe mercadorias); depois subtraindo o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), desde que seja recuperável.

$$CB = COMPRA (\$) + IPI + II - ICMS$$

As compras brutas (CB) poderão ter outro cálculo se a sociedade empresária (quem a legislação permitir) utilizar a sistemática da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e do PIS (Programa de Integração Social), ambas as contribuições não cumulativas, instituídas pelas Leis n. 10.833/2003 (alterada pela Lei 10.865/2004) e n. 10.637/2002, respectivamente. Se não for aplicada a sistemática, as compras brutas serão calculadas conforme fórmula imediatamente anterior, pois as contribuições (Cofins e PIS) serão cumulativas e estarão embutidas no

valor das compras. Caso a sistemática seja aplicada, teremos contribuições a recuperar (direito); que reduzirão o valor das compras em virtude de crédito que será gerado e recuperado nas vendas. Vejamos como ficaria o cálculo após a aplicação:

$$CB = \text{COMPRA (\$)} + \text{IPI} + \text{II} - \text{ICMS} - \text{COFINS (a recuperar)} - \text{PIS (a recuperar)}$$

As devoluções de compras (DC) ou compras anuladas (CA) ocorrem por parte do cliente (comprador) ao fornecedor (vendedor). A empresa que comprou devolve as mercadorias por estarem em desacordo com a solicitação (pedido).

Nos abatimentos sobre compras (AC), ao contrário das devoluções de compras (DC), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor); acontece uma negociação (acordo) entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor da compra, evitando então a devolução de mercadorias.

Descontos incondicionais obtidos (DIO) acontecem no momento da compra e são dados pelo fornecedor (vendedor) ao cliente (comprador). São incondicionais, porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento. O fornecedor visualiza no cliente situações que o estimulam a conceder o desconto, como cliente especial, quantidade comprada etc. A empresa obtém o desconto porque está posicionada, no momento das compras, como cliente.

Impostos sobre compras (ICMS, IPI e II) são tributos exigidos, por força de lei, e recolhidos aos governos estadual e federal de acordo com a competência de cada um. O ICMS, por exemplo, é deduzido (na maioria das vezes) porque uma sociedade empresária, que tem por objetivo revender mercadorias, certamente é contribuinte do ICMS e poderá recuperá-lo nas vendas. Por essa razão, o imposto não é custo para a empresa, é não cumulativo. Já o IPI é acrescido das compras, devido à sociedade empresária, por ser comercial, e não industrial, não ter o direito de recuperá-lo; o imposto é cumulativo e é agregado ao valor das compras. Por isso, IPI é custo para a empresa. O II está condicionado ao fato de as compras serem realizadas no fornecedor importador, ou seja, importa as mercadorias e revende no mercado interno. Nesse caso, sem dúvida será custo, pois não é recuperável.

O Decreto n. 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, em seu artigo 289, §1º define que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá também os tributos devidos na aquisição ou importação. E o §3º, do mesmo artigo, exclui do custo os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal.

Esse mesmo Decreto, em seu artigo 289, §2º, orienta que os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição. O desembaraço aduaneiro é o ato final ao despacho aduaneiro, ou seja, é o procedimento pelo qual o órgão federal considera a operação de importação terminada. A partir desse momento, as mercadorias podem ser liberadas ao importador.

O despacho aduaneiro de importação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não. Ele se inicia na data do registro da Declaração de Importação e se conclui com o desembaraço aduaneiro.

Os fretes sobre compras (FC) são valores cobrados pelo fornecedor (vendedor) ao cliente (comprador) para transporte das mercadorias compradas, quando o próprio fornecedor realiza a locomoção. Nesse caso, o valor aparecerá na nota fiscal de compra e será também base de cálculo para ICMS e IPI, juntamente ao valor da compra. Entretanto, se o comprador (cliente) pagar a uma transportadora pelo transporte das mercadorias, gerando uma nota fiscal de serviços, esse valor da nota não será base para o cálculo do ICMS e IPI. O mesmo ocorre em relação a seguros sobre compras (SC); o tratamento é o mesmo dado ao frete.

O Decreto n. 3.000/99, em seu artigo 289, §1º destaca que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte.

O estoque final (EF) de mercadorias é o que sobra no final de um período corrente (mês, ano etc.), após serem deduzidas as vendas e as devoluções de compras e somadas às devoluções de vendas, ou seja, é a quantidade de mercadorias que estarão disponíveis para serem vendidas no período imediatamente posterior.

Quando somamos o estoque inicial (EI) e as compras líquidas (CL) de mercadorias, em um mesmo período, temos mercadorias disponíveis para venda (MDV).

$$\text{MDV} = \text{EI} + \text{CL}$$

Exemplo:

A empresa comercial Rede S/A, durante o exercício, apresentou os dados seguintes retirados de sua contabilidade:

Compras brutas	R\$ 170.000,00
ICMS incidente sobre compras	R\$ 34.580,00
IPI incidente sobre compras	R\$ 19.200,00
Devoluções de compras	R\$ 18.000,00
Abatimentos sobre compras	R\$ 4.000,00
Descontos incondicionais sobre compras	R\$ 10.000,00
Estoque inicial de mercadorias	R\$ 22.000,00
Estoque final de mercadorias	R\$ 46.000,00
Fretes sobre compras	R\$ 15.000,00
Seguros sobre compras	R\$ 7.000,00

Os fornecedores fizeram os fretes das mercadorias adquiridas.

$$\text{CL} = \text{CB} - \text{DC} - \text{AC} - \text{DIO} - \text{ICMS} + \text{FC} + \text{SC} + \text{IPI}$$

$$\text{CL} = 170.000,00 - 18.000,00 - 4.000,00 - 10.000,00 - 34.580,00 + 15.000,00 + 7.000,00 + 19.200,00$$

$$\text{CL} = 144.620,00$$

$$CB = \text{COMPRA (\$)} + \text{IPI} - \text{ICMS}$$

$$CB = 170.000,00 + 19.200,00 - 34.580,00$$

$$CB = 154.620,00$$

$$MDV = EI + CL$$

$$MDV = 22.000,00 + 144.620,00$$

$$MDV = 166.620,00$$

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$CMV = 22.000,00 + 144.620,00 - 46.000,00$$

$$CMV = 120.620,00$$

Atividades

Os dados infracitados servirão de base para responder às questões.

No exercício social de X4, os registros contábeis da Comercial Lambert Ltda., que se encerra em 31 de dezembro, registrou as seguintes informações:

Estoque de mercadorias em 31/12/X3	R\$ 26.000
Estoque de mercadorias em 31/12/X4	R\$ 30.000
Comissões sobre vendas	R\$ 10.000
Descontos incondicionais concedidos	R\$ 22.000
Devoluções de vendas (relativas às vendas de X4)	R\$ 8.200
Devoluções de vendas (relativas às vendas de X3)	R\$ 2.600
Despesas administrativas	R\$ 42.000
Aluguéis ativos	R\$ 17.200
Despesas com devedores duvidosos	R\$ 2.000
Receita na venda de imobilizado	R\$ 28.000
Custo do imobilizado vendido	R\$ 34.000
Compras	R\$ 74.000
Devoluções de compras	R\$ 8.000
Frete sobre compras	R\$ 6.000
Frete sobre vendas	R\$ 1.000
Descontos incondicionais obtidos	R\$ 4.000
Descontos condicionais obtidos	R\$ 2.600
Vendas	R\$ 196.000

Impostos e contribuições sobre vendas	R\$ 18.000
Abatimentos sobre vendas	R\$ 7.400

Responda:

1. Qual é o valor da receita operacional bruta?
2. Quais são as deduções da receita operacional bruta, com seus respectivos valores?
3. Qual é o valor da receita operacional líquida?
4. Qual é o valor das compras brutas?
5. Quais são as deduções das compras brutas, com seus respectivos valores?
6. Qual é o valor das compras líquidas?
7. Qual é o valor do custo das mercadorias vendidas?

Observação:

X0 → 1º ano de atividade da empresa;

X1 → 2º ano de atividade da empresa;

X3 → 3º ano de atividade da empresa;

X4 → 4º ano de atividade da empresa; e assim consecutivamente.

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 2018. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 8 mar. 2018.

_____. Lei 10.865, de 30 de abril de 2004. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

CFC – *Conselho Federal de Contabilidade*. Resolução CFC n. 750/93. Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. Curso de contabilidade para não contadores. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Operações com mercadorias – apuração contábil



Vídeo



12.1 Apuração contábil

Apurar contabilmente as operações com mercadorias é escriturar os fatos contábeis por meio dos lançamentos, utilizando os mecanismos de débito e crédito e registrando nos Livros Diário e Razão.

Neste capítulo, os diversos sistemas e critérios de inventários usados pelas empresas comerciais, a fim de controlar os seus estoques e os custos. O controle pode acontecer de maneira periódica, por período ou permanente, contínua.

12.1.1 Inventário periódico

O Inventário periódico é um sistema de avaliação de estoques usado como forma de controle. Porém, há necessidade de uma contagem física (*in loco*) em cada estoque no final de cada período (mês, bimestre, trimestre, ano etc.) com o objetivo de se apurar o custo de mercadorias vendidas (CMV) e o resultado com mercadorias (RCM).

Por ser um sistema prático, as médias e pequenas empresas o utilizam, pois encontram facilidades no momento da apuração. Embora não seja um sistema adequado sob a óptica gerencial, em virtude de não oferecer após cada venda de mercadorias o controle do CMV e do RCM, esse inventário é oferecido somente no final de cada período, por isso é denominado periódico.

Para se contabilizar pelo sistema de inventário periódico, deve-se optar pelo método **Conta Mercadorias Mista** ou pelo método **Conta Mercadorias Desdobrada**.

12.1.2 Conta Mercadorias Mista

É mista porque a conta mercadorias assume duas funções ao mesmo tempo: conta patrimonial e conta de resultado.

Patrimonial porque registra os estoques, que são contas patrimoniais do Ativo (EI e EF). De resultado porque são registradas as compras, as vendas, os abatimentos e as devoluções (que são contas de resultado).

Contabilização

Para realizar a contabilização, via de regra, debita-se toda conta de natureza devedora para aumento do saldo; e se credita a mesma conta para diminuição do saldo. Nesse sentido, credita-se toda conta de natureza credora para aumento do saldo; e se debita a mesma conta para diminuição do saldo.

Como a conta é mista, ela comporta duas naturezas, porém isso não é comum na contabilidade, então contabiliza utilizando a regra supracitada do seguinte modo:

- Para lançar valores de estoques (EI e EF), considera-se como se fosse uma conta patrimonial, sendo o Ativo de natureza devedora e passivo de natureza credora.
- Para lançar valores de compras, vendas, abatimentos e devoluções, considera-se como se fosse uma conta de resultado, sendo a despesa de natureza devedora e a receita de natureza credora.

Para resolver essa questão, podemos voltar ao exemplo da Comercial Sucipira, já discutido anteriormente:

O estoque de mercadorias da Comercial Sucupira Ltda., inicialmente, era igual a R\$ 39.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de R\$ 60.000,00;
- devoluções de compras anteriores no valor de R\$ 12.000,00;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 120.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de R\$ 15.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física, ou seja, um inventário físico no estoque e verificou-se que havia R\$ 24.000,00 em mercadorias.

Pede-se:

Apure, contabilmente, o RCM pelo sistema de Conta Mercadorias Mista, utilizando as seguintes contas: mercadorias, clientes, fornecedores e RCM.

Contabilização:

Livro Diário

Mercadorias

a fornecedores R\$ 60.000,00

Fornecedores

a mercadorias R\$ 12.000,00

Clientes

a mercadorias R\$ 120.000,00

Mercadorias

a clientes R\$ 15.000,00

Mercadorias

a RCM R\$ 42.000,00

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no Livro-Razão (usaremos a palavra razonete, que é o razão simplificado), vamos recordar a fórmula matemática:

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

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 39.000,00 + (\text{R\$ } 60.000,00 - \text{R\$ } 12.000,00) - \text{R\$ } 24.000,00 = \text{R\$ } 63.000,00$$

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

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 120.000,00 - \text{R\$ } 15.000,00) - \text{R\$ } 63.000,00 = \text{R\$ } 42.000,00$$

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
(EI) 39.000	12.000 (2)	(2) 12.000	60.000 (1)	(3) 120.000	15.000 (4)
(1) 60.000	120.000 (3)				
(4) 15.000					
	18.000	→ Saldo Credor (SC) antes do Estoque Final (EF)			

Como na conta Mercadorias, tínhamos um saldo inicial (EI) no período de R\$ 39.000,00 (que, na verdade, era o saldo final (EF) no período anterior), compramos mais R\$ 60.000,00 e devolvemos R\$ 12.000,00. Vendemos R\$ 120.000,00 e recebemos devolução de vendas de R\$ 15.000,00. Se somarmos R\$ 39.000,00 mais R\$ 60.000,00 e tirarmos R\$ 12.000,00, teremos R\$ 87.000,00 disponível para venda (MDV = EI + CL). Se subtrairmos R\$ 15.000,00 de R\$ 120.000,00, teremos R\$ 105.000,00 referente às vendas líquidas. Ao verificarmos no estoque, após a contagem física, que restavam R\$ 24.000,00 em mercadorias (EF); concluímos que, dos R\$ 87.000,00 (disponível para venda), foram retiradas do estoque R\$ 63.000,00 em mercadorias, o que representa o (custo das mercadorias vendidas – CMV). Dessa forma, se tínhamos as vendas líquidas com um valor de R\$ 105.000,00 e um CMV no valor de R\$ 63.000,00, o RCM (VL – CMV) só poderá ser R\$ 42.000,00.

Diante das informações supracitadas, mostraremos como ficará a contabilização do RCM. Lembramos que para a empresa fazer o seu Balanço Patrimonial, a conta Mercadorias deverá apresentar o seu estoque final (EF → no final do período) como saldo devedor de R\$ 24.000,00 (pois é uma conta de natureza devedora). E isso é possível da seguinte forma:

Razonetes

Mercadorias		RCM	
–	–		42.000,00 (5)
			↓
–	–		Lucro bruto
			RCM = LB se VL > CMV
42.000,00 (5)	18.000,00		

24.000 → saldo devedor = saldo final = estoque final (EF) da conta mercadorias (Ativo)

Lembretes

- A empresa sempre terá lucro se a conta Mercadorias apresentar saldo credor. Se somarmos o saldo credor (SC) da conta mercadorias mais o estoque final (EF) da mesma conta, sempre encontraremos o valor do lucro bruto (LB). Usando os dados do exemplo anterior, o LB será: R\$ 18.000,00 (SC) + R\$ 24.000,00 (EF) = R\$ 42.000,00 (LB = RCM).
- A empresa poderá ter lucro ou prejuízo se a conta Mercadorias apresentar saldo devedor.

- Será lucro quando o estoque final (EF) for maior que o saldo devedor (SD). Note que estamos trabalhando agora com saldo devedor; e se é maior, não faremos pela soma e sim pela diferença.

Vejamos o exemplo a seguir:

O estoque de mercadorias da Comercial Tico Ltda., no início de um período, era igual a R\$ 40.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de R\$ 70.000,00;
- devoluções de compras anteriores no valor de R\$ 10.000,00;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 90.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de R\$ 20.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física ou seja, inventário físico no estoque, e verificou-se que havia R\$ 35.000,00 em mercadorias.

- Saldo devedor = R\$ 30.000,00;
- Estoque final = R\$ 35.000,00 → R\$ 35.000,00 [EF] – R\$ 30.000,00 [SD] = R\$ 5.000,00 [LB = RCM]

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias

a fornecedores R\$ 70.000,00

Fornecedores

a mercadorias R\$ 10.000,00

Clientes

a mercadorias R\$ 90.000,00

Mercadorias

a clientes R\$ 20.000,00

Mercadorias

a RCM..... R\$ 5.000,00

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
(EI) 40.000,00	10.000,00 (2)	(2) 10.000,00	70.000,00 (1)	(3) 90.000,00	20.000,00 (4)
(1) 70.000,00	90.000,00 (3)				
(4) 20.000,00					
30.000,00 → Saldo devedor (SD) antes do estoque final (EF)					

Destacamos a contabilização do RCM em separado, a fim de ressaltar o EF sempre como saldo devedor e final da conta Mercadorias.

Mercadorias		RCM	
-	-		5.000,00 (5) → Lucro Bruto
-	-		RCM = LB se VL > CMV
-	-		
30.000,00			
5.000,00 (5)			
35.000,00 → saldo devedor = saldo final = estoque final (EF) da Conta mercadorias (Ativo)			

- Será prejuízo quando o estoque final (EF) for menor que o saldo devedor (SD). Note que estamos trabalhando novamente com saldo devedor; e se é menor, faremos também pela diferença.

Veja o exemplo a seguir:

O estoque de mercadorias da Comercial Teco Ltda., no início de um período, era igual a R\$ 45.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- Compras de mercadorias a prazo no valor de R\$ 75.000,00;
- Devoluções de compras anteriores no valor de R\$ 9.000,00;
- Vendas de mercadorias a prazo no valor de R\$ 81.000,00;
- Recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de R\$ 25.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia R\$ 48.000,00 em mercadorias.

- Saldo devedor = R\$ 55.000,00;
- Estoque final = R\$ 48.000,00 $\Rightarrow$ R\$ 55.000,00 [SD] - R\$ 48.000,00[EF] = R\$ 7.000,00 [PB = RCM]

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias

a fornecedores R\$ 75.000,00

Fornecedores

a mercadorias R\$ 9.000,00

Clientes

a mercadorias R\$ 81.000,00

Mercadorias

a clientes R\$ 25.000,00

RCM

a mercadorias R\$ 7.000,00

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
(EI) 45.000,00	9.000,00 (2)	(2) 9.000,00	75.000,00 (1)	(3) 81.000,00	25.000,00(4)
(1) 75.000,00	81.000,00 (3)				
(4) 25.000,00					
55.000,00 → Saldo devedor (SD) antes do estoque final (EF)					

Destacamos a contabilização do RCM em separado a fim de ressaltar o EF sempre como saldo devedor e final da conta Mercadorias.

Mercadorias		RCM	
-	-	7.000,00 (5) →	Prejuízo Bruto
-	-		RCM = PB se VL < CMV
-	-		
55.000,00	7.000,00 (5)		
48.000,00 → saldo devedor = saldo final = estoque final (EF) da Conta Mercadorias (Ativo)			

12.1.3 Conta Mercadorias Desdobrada

É desdobrada porque a conta Mercadorias assume apenas a função de conta Patrimonial, registra os estoques que são contas Patrimoniais do Ativo – BP (EI e EF) e as contas de Resultado são distribuídas, ou seja, desdobradas em várias contas próprias, tais como compras, vendas, devoluções e abatimentos. Teremos contas para registrarmos receitas (vendas, devoluções de compras e abatimentos sobre compras) e despesas (compras, devoluções de vendas e abatimentos sobre vendas). Há uma intitulação para cada conta.

Contabilização

Debita-se a conta de natureza devedora para aumento do saldo; credita-se a mesma conta para diminuição do saldo. Credita-se a conta de natureza credora para aumento do saldo; debita-se a mesma conta para diminuição do saldo.

Como a conta é desdobrada, tem-se uma conta patrimonial (mercadorias) para movimentar os estoques, e as demais para movimentar as contas de resultado (receitas e despesas citadas no item Contas Mercadoria Desdobrada), então, contabilizam-se utilizando a regra supracitada do seguinte modo:

- Para lançar valores de estoques (EI e EF), utiliza-se a conta Patrimonial Mercadorias debitando para aumento do saldo e creditando para diminuição do saldo.
- Para lançar valores de receitas (vendas, devoluções de compras e abatimentos sobre compras) e despesas (compras, devoluções de vendas e abatimentos sobre vendas) utiliza-se a contas de resultados.

Utilizando o mesmo exemplo usado em conta Mista, entenderemos melhor o porquê da conta Mercadorias Desdobrada.

Voltemos ao exemplo da Comercial Sucupira Ltda.

Pede-se:

Apure, contabilmente, o RCM pelo sistema de conta Mercadorias Desdobrada, utilizando as seguintes contas: mercadorias, compras, devoluções de compras, vendas, devoluções de vendas, clientes, fornecedores e RCM.

Contabilização

Livro Diário

Compras

a fornecedores R\$ 60.000,00

Fornecedores

a devoluções de compras R\$ 12.000,00

Clientes

a vendas R\$ 120.000,00

Devoluções de vendas

a clientes R\$ 15.000,00

CMV

a diversos

a mercadorias R\$ 39.000,00

a compras R\$ 60.000,00

Devoluções de compras

a CMV R\$ 12.000,00

Mercadorias

a CMV R\$ 24.000,00

Vendas

a RCM R\$ 120.000,00

RCM

a Devoluções de vendas R\$ 15.000,00

RCM

a CMV R\$ 63.000,00

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no Livro-Razão e razonetes, vamos recordar a fórmula matemática:

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

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 39.000,00 + (\text{R\$ } 60.000,00 - \text{R\$ } 12.000,00) - \text{R\$ } 24.000,00 = \text{R\$ } 63.000,00$$

$$RCM = VL - CMV$$

$$RCM = (R\$ 120.000,00 - R\$ 15.000,00) - R\$ 63.000,00 = R\$ 42.000,00$$

Razonetes

Mercadorias	Compras	Dev. de compras
(EI) 39.000	(1) 60.000	12.000 (2)
Vendas	Dev. de vendas	Clientes
120.000 (3)	(4) 15.000	(3) 120.000 15.000 (4)
Fornecedores		
(2) 12.000 60.000 (1)		

Como podemos observar, na conta Mercadorias tínhamos um saldo inicial (EI) no período de R\$ 39.000,00 [que, na verdade, era o saldo final (EF) no período anterior], compramos mais R\$ 60.000,00 (Contas Compras/Fornecedores), devolvemos R\$ 12.000,00 (Contas Devolução de Compras/Fornecedores). Vendemos R\$ 120.000,00 (Contas Vendas/Clientes) e recebemos devolução de vendas de R\$ 15.000,00 (Contas Devolução de Vendas/Clientes).

Agora faremos a contabilização do CMV e, para isso, repetiremos os razonetes demonstrados anteriormente, a fim de facilitar didaticamente o entendimento, mas na prática não precisa repetir:

Razonetes

Mercadorias	Compras	Dev. de compras
(EI) 39.000,00 39.000,00 (5)	(1) 60.000,00 60.000 (5)	(6) 12.000,00 12.000,00 (2)
//	//	//
CMV		
(5) 39.000,00 12.000,00 (6)		
(5) 60.000,00		

Observe que transferimos os valores de R\$ 39.000,00 (5), R\$ 60.000,00 (5) e R\$ 12.000,00 (6) para a conta CMV. Não podemos apurar, ainda, o CMV, porque falta contabilizarmos o estoque final (EF), o que faremos a seguir. Para termos o CMV completo em um período, é preciso ter em relação às mercadorias: o estoque inicial (EI), as compras líquidas (CL) e estoque final (EF) do mesmo período.

Poderíamos, como opção, nesses lançamentos, transferir o valor de R\$ 12.000,00 (6) para a Conta Compras (creditando), obter um valor de R\$ 48.000,00 como saldo da conta Compras (que seriam as compras líquidas); e depois transferimos para a conta CMV (debitando) o valor de R\$ 48.000,00 [R\$ 60.000,00 – R\$ 12.000,00]; ao invés de R\$ 60.000,00 (5) e R\$ 12.000,00 (6). Porém, escolhemos da forma que está contabilizado.

Como sinalizamos anteriormente, precisamos contabilizar o EF em contrapartida com o CMV, só então teremos a apuração de fato do CMV. Verifique:

Razonetes

Mercadorias		CMV	
(EI) 39.000,00	39.000,00 (5)	(5) 39.000,00	12.000,00 (6)
(7) 24.000,00		(5) 60.000,00	24.000,00 (7)
24.000	→ saldo devedor = saldo final = Estoque Final (EF) da conta Mercadorias (Ativo)	63.000	→ saldo a ser transferido para a conta RCM

O valor de R\$ 24.000,00 foi debitado na Conta Mercadorias porque é o que sobra no estoque após a comprovação in loco, ou seja, inventário físico. O saldo sempre será devedor, pois a conta é de natureza devedora. O mesmo valor lançado a crédito na conta CMV justifica-se pelo fato de que na fórmula é subtraído ($CMV = EI + CL - EF$).

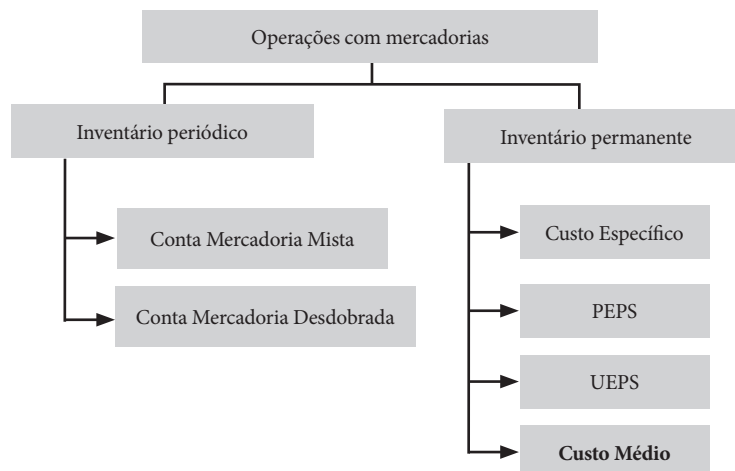
Em seguida, vamos apurar o RCM, e para tanto, repetiremos também os razonetes referentes às Contas de Vendas, Devolução de Vendas e CMV, apenas para visualizarmos os lançamentos em separado. Abriremos, ainda, um razonete para a conta RCM:

Razonetes

Vendas		Dev. de Vendas	
(8) 120.000,00	120.000,00 (3)	(4) 15.000,00	15.000,00 (9)

CMV		RCM	
(5) 39.000,00	12.000,00 (6)	(9) 15.000,00	120.000,00 (8)
(5) 60.000,00	24.000,00 (7)	(10) 63.000,00	
63.000,00	63.000,00 (10)		42.000,00 → Lucro bruto
			RCM = LB se VL > CMV

Ao recordarmos a fórmula do RCM ($RCM = VL - CMV$), entendemos porque o valor de R\$ 120.000,00 (8) foi debitado na Conta Vendas em contrapartida de RCM, e os valores de R\$ 15.000,00 (9) e R\$ 63.000,00 (10) foram creditados nas Contas Devoluções de Vendas e CMV (respectivamente), em contrapartida com RCM, pois assim há uma composição de valores que somados e subtraídos geram o resultado do período. Nesse exemplo, o resultado foi positivo (lucro bruto), mas poderia ser negativo (prejuízo bruto), dependendo dos valores lançados.

Figura 1 – Representação gráfica

Atividades

1. Por que a Conta Mercadorias é denominada Conta Mista?
2. Como ficariam os lançamentos a débito e a crédito na Conta Mercadorias, sabendo que a empresa utilizava o método da Conta Mercadorias mista para contabilizar os fatos contábeis, observando os seguintes dados:

Estoque inicial = 30.000,00

Devolução de compras anteriores = 10.000,00

Vendas de mercadorias a prazo = 100.000,00

Compras de mercadorias a prazo = 50.000,00

Recebimento de vendas anteriores, em devolução, no valor total de 11.000,00.

3. Por que a Conta Mercadorias também é denominada *Desdobrada*?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. L. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Curso de Contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Operações com mercadorias – custo específico e PEPS



13.1 Apuração contábil

Os lançamentos contábeis, ao utilizar mecanismos de débito e crédito, constituem a apuração contábil, que deve ser usado tanto no Inventário Periódico, como no Inventário Permanente, escriturados nos Livros: Diário e Razão.

O Decreto n. 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ressalta em seu artigo 292 que “ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques” (BRASIL, 1999). No artigo 293 da legislação supracitada há a orientação de que “as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição” (BRASIL, 1999).

Conheceremos os diversos sistemas e critérios de inventários usados pelas empresas comerciais a fim de controlar os seus estoques e os respectivos custos. Quando realizamos o controle por período, dizemos que o inventário é periódico. Quando realizamos o controle continuamente, dizemos que o inventário é permanente.

Neste capítulo, daremos ênfase ao controle permanente de estoques de mercadorias.



13.2 Inventário permanente

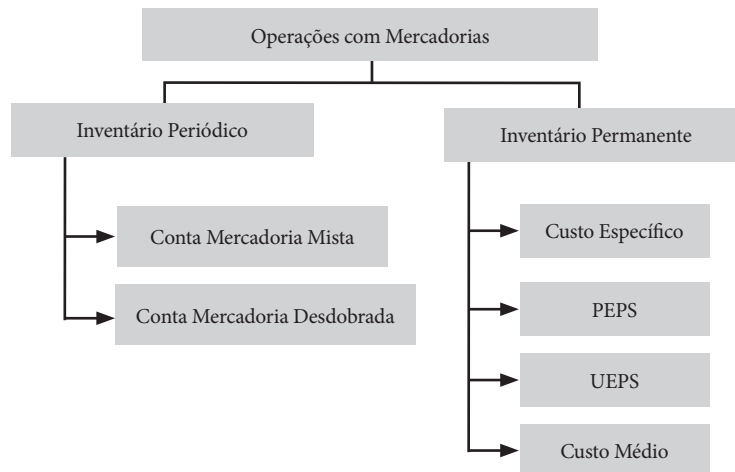
O inventário permanente, assim como o inventário periódico, é um sistema de avaliação de estoques, usado como forma de controle. Porém, não há necessidade de uma contagem física (in loco) em cada estoque, ao final de cada período (mês, bimestre, trimestre, ano etc.), pois o controle acontece permanentemente. Após a realização de cada venda, o custo das mercadorias vendidas (CMV) é facilmente calculado; isso é possível por meio da ficha de controle de estoque, utilizada para cada tipo de mercadoria.

O sistema de inventário permanente é de grande valia para as empresas de grande porte, pois demandam a necessidade de controlar o estoque de maneira mais analítica em virtude do grande volume apresentado. Esse sistema busca conhecer com mais detalhes os resultados brutos. Isso faz com que essas empresas o utilizem com mais frequência. O inventário permanente é um sistema adequado sob a óptica gerencial, em virtude de oferecer, após cada venda de mercadorias, o controle do CMV e do RCM.

Para se contabilizar por esse sistema (inventário permanente), deve-se optar por um dos seguintes métodos: custo específico, PEPS, UEPS ou custo médio.

Veremos, a seguir, quais os critérios que poderão ser utilizados no sistema de inventário permanente.

Figura 1 – Inventários



Fonte: Elaborada pelos autores.

13.2.2 Custo Específico

Como o próprio nome já diz, esse tipo de custo é específico. Não há necessidade de cálculo, pois não é a primeira mercadoria que entra, a primeira que sai; ou a primeira mercadoria que entra, a última que sai; ou ainda uma média gerada a cada compra com valor diferente, gerando o custo médio. Porém, é o valor que está na mercadoria. Esse tipo de custo geralmente é usado quando o valor é significativo, por exemplo: imóveis, automóveis e obras de arte utilizadas para a revenda.

O custo específico pode ser identificado também como preço específico, uma vez que significa valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item especificamente determinado. Ele é utilizado somente quando é possível fazer essa determinação de preço para cada unidade em estoque, mediante identificação física ou número de série único por produto.

Esse método normalmente é aplicável em alguns casos em que a quantidade, o valor ou a própria característica da mercadoria ou material o permitam. Na maioria das vezes, ele é impossível ou economicamente inviável.

Caso seja possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade em estoque, deve-se dar baixa a cada venda (não pelo valor de venda, pois a venda é apenas um dos fatos geradores que estimula a saída do estoque) pelo preço específico.

Dessa forma, quando se utiliza esse método, o estoque final é a soma de todos os custos específicos de cada unidade ainda existente e o CMV do período será a soma de todos os custos específicos de cada unidade retirada do estoque para a venda.

Exemplo:

Imagine que no início de um período (março/x1), uma empresa revendedora de carros usados tem em um galpão dez automóveis usados, adquiridos de uma frota de táxi por R\$ 26.000,00 o unitário, em estoque (estoque inicial). No decorrer do período (15/março/x1), são comprados, a prazo, mais seis automóveis de outra frota por R\$ 30.000,00 cada um. Depois (25/março/x1) são vendidos quatro automóveis, a prazo, por R\$ 32.000,00 cada um, desses, dois são pertencentes ao lote inicial e os outros dois adquiridos no período, por meio das compras. Nesse caso, a baixa será dada pelo valor específico da compra de cada um.

Cálculo

$CMV = EI + CL - EF \rightarrow$ no final do período

$$CMV = \underbrace{[(10 \text{ un.} \times R\$ 26.000,00)]}_{EI} + \underbrace{[(6 \text{ un.} \times R\$ 30.000,00)]}_{CL} - \underbrace{[(8 \text{ un.} \times R\$ 26.000,00) + (4 \text{ un.} \times R\$ 30.000,00)]}_{EF} = R\$ 112.000$$

Contabilização

Razonetes

Mercadorias			
(EI) 260.000,00		112.000,00 (2.1)	
(1) 180.000,00			
440.000,00		112.000,00	
328.000,00		→ EF	

Fornecedores	Vendas	Cientes
180.000,00(1)	(3) 128.000,00 128.000,00 (2)	(2)128.000,00

RCM		CMV	
(4) 112.000,00	128.000,00 (3)	(2.1) 112.000,00	112.000,00 (4)
	16.000,00		
	Lucro bruto		
	RCM = LB se VL > CMV		

Caso utilizasse a ficha de controle de estoque, seria desta forma:

Quadro 1 – Ficha de controle de estoque

Ficha de controle de estoque (Sistema custo específico)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)						10	26.000,00	260.000,00
15/03/X1	06	30.000,00	180.000,00				10 06 16	26.000,00 30.000,00	260.000,00 180.000,00 440.000,00
25/03/X1				02 02 04	26.000,00 30.000,00	52.000,00 60.000,00 112.000,00	08 04 12	26.000,00 30.000,00	208.000,00 120.000,00 328.000,00
Soma	06		180.000,00	04		112.000,00			328.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

13.2.3 Custo PEPS

Quando falamos que o método de avaliação do estoque é custo PEPS, estamos nos referindo às entradas e às saídas de um estoque que acontecem da seguinte forma:

P primeira compra a

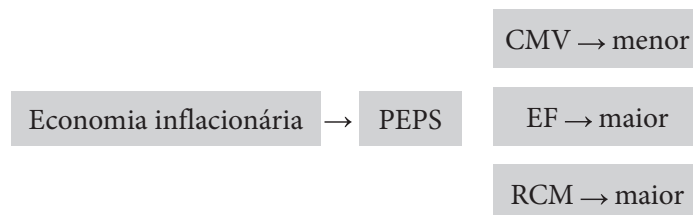
E ntrar no estoque é a

P primeira compra a

S air do estoque.

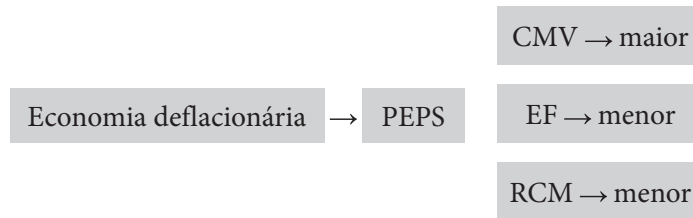
O referencial para saber qual foi a primeira compra a entrar e qual é a primeira compra a sair é a data de aquisição de cada compra. Esse método consiste em ter sempre, em uma economia inflacionária. Nesse sentido, quando o valor do é CMV menor, o estoque final (EF) e o RCM são maiores. Isso acontece em virtude de termos as saídas do estoque pelos menores preços (admitindo-se que os preços vão aumentando com o decorrer dos dias), gerando um custo de mercadorias menor, Consequentemente, a cada custo menor, tem-se um lucro maior. Esse método é aceito pela legislação fiscal do Brasil.

Desse modo, temos a seguinte relação:



Quando falamos em economia inflacionária, referimo-nos a preços que aumentam com o decorrer do tempo. Ao contrário disso, deparamo-nos com a economia deflacionária, que é a diminuição dos preços com o transcorrer do tempo. Nesse caso, pelo método PEPS, o que sai do estoque gera um custo maior, pois a primeira mercadoria que entra no estoque (a compra mais antiga → valores mais altos), é a primeira também a sair do estoque. O que sobra no estoque é a compra mais recente (comprada por menor preço; por isso o EF é menor), pois a compra de maior valor foi retirada do estoque. Em decorrência dessa situação, o RCM é menor.

Veja como ficaria se praticarmos uma economia deflacionária:



Se houver estabilidade na economia e os preços se mantiverem, os valores apresentados no estoque final, apurados no CMV e no RCM, serão iguais para qualquer método (PEPS, UEPS ou custo médio).

Exemplo de método PEPS em economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial Cascamole no início do período era de 80 unidades da mercadoria XYZ a R\$ 16,00 por unidade e que houve no decorrer do período algumas transações, pede-se:

- calcule o CMV;
- calcule o EF;
- calcule a receita de vendas; e
- calcule o RCM.

(01/04/X1) compra à vista em dinheiro de 120 unidades a R\$ 18,00;

(01/05/X1) compra à vista em cheque de 100 unidades a R\$ 19,00;

(15/05/X1) venda a prazo de 240 unidades a R\$ 32,00; e

(01/06/X1) compra a prazo de 100 unidades a R\$ 23,00.

→ Compras e venda sem ICMS.

← Dados
(Transações do período)

Cálculo

CMV = EI + CL – EF → no final do período

$$\text{CMV} = \underbrace{[(80 \text{ un.} \times \text{R\$ } 16,00)]}_{\text{EI}} + \underbrace{[(120 \text{ un.} \times \text{R\$ } 18,00) + (100 \text{ un.} \times \text{R\$ } 19,00) + (100 \text{ un.} \times \text{R\$ } 23,00)]}_{\text{CL}} - \underbrace{[(60 \text{ un.} \times \text{R\$ } 19,00) + (100 \text{ un.} \times \text{R\$ } 23,00)]}_{\text{EF}} = \text{R\$ } 4.200,00$$

↓
PEPS

No decorrer do período houve compras e uma venda, gerando movimentação no estoque. Entretanto, a venda ocorreu entre as compras, por isso, no inventário permanente é importante visualizar que as compras posteriores a cada venda não vão interferir na apuração do CMV na data da ocorrência da venda. O novo CMV será apurado quando for feita uma venda em uma nova data. Nesse caso, o CMV do período será o somatório de todos os CMV parciais (de cada data).

Nesse exemplo, não ocorreu outra venda, logo, não foi apurado outro CMV. Devemos considerar os fatos ocorridos até a data de saída do estoque para termos um valor de CMV e RCM atualizado. O tratamento é o mesmo para qualquer método utilizado (PEPS, UEPS ou Custo Médio).

As vendas interferem diretamente no Resultado com Mercadorias (RCM). No estoque, todavia, elas são apenas um referencial indicativo de redução. Ou seja, elas funcionam como um dos fatos geradores de saídas do estoque. Quando temos a informação de quantidade e valor das vendas de mercadorias (exemplo: venda de 240 unidades a R\$ 32,00), devemos usar apenas a quantidade (240 unidades) para darmos baixa no estoque (independente de ser PEPS, UEPS ou custo médio); e a multiplicação de quantidade X valor unitário das mercadorias (exemplo: 240 un. X R\$ 32,00 = R\$ 7.680,00) para acharmos o valor total das vendas e posterior RCM.

Ainda utilizando o exemplo anterior, calculamos um CMV = R\$ 4.200,00 e VL = R\$ 7.680,00, desse modo, o **RCM** será igual a **R\$ 3.480,00**.

Contabilização

Livro Diário		
Mercadorias		
a caixa	R\$ 2.160,00	Compras
Mercadorias		
a banco conta movimento	R\$ 1.900,00	Compras
Clientes		
a vendas	R\$ 7.680,00	Vendas
CMV		
a mercadorias	R\$ 4.200,00	Custo das vendas
Mercadorias		
a fornecedores	R\$ 2.300,00	Compras
Vendas		
a RCM	R\$ 7.680,00	Apuração
RCM		
a CMV	R\$ 4.200,00	Resultado

Razonetes

Mercadorias		Caixa		Banco c/ movimento	
(EI) 1.280,00	4.200,00 (3.1)		2.160,00(1)		1.900,00 (2)
(1) 2.160,00					
(2) 1.900,00					
(4) 2.300,00					
7.640,00	4.200,00				
3.440,00	→ EF				

Fornecedores		Vendas		Clientes	
	2.300 (4)	(5) 7.680	7.680 (3)	7.680 (3)	

RCM		CMV	
(6) 4.200	7.680 (5)	(3.1) 4.200	4.200 (6)
	3.480		
	↑		
	Lucro bruto		
	RCM = LB se VL > CMV		

Notas:

- No inventário permanente o estoque é constantemente atualizado.
- Observe que o lançamento (3.1) significa que deriva do lançamento (3), ou seja: toda venda (3) estimula a saída do estoque (3.1) e isso gera custo (CMV).
- Outro detalhe consiste na apuração do RCM. Para tal, foi preciso transferir o saldo da Conta Vendas (5) em contrapartida da conta RCM (5) e transferir o saldo da Conta CMV (6) em contrapartida da conta RCM (6).
- Utilizamos apenas a Conta Mercadorias e não utilizamos a Conta Compras, pois no inventário permanente é necessário um controle continuado do estoque. Além disso, a Conta Compra não mantém o estoque atualizado.
- Os lançamentos contábeis retratam exatamente a movimentação da ficha de controle de estoque.

Quadro 3 – Ficha de controle de estoque

Ficha de controle de estoque (Sistema PEPS)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)							80	16,00
01/04/X1	120	18,00	2.160,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							200		3.440,00
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							100	19,00	1.900,00
							300		5.340,00
15/05/X1				80		1.280,00	60	19,00	1.140,00
				120	16,00	2.160,00			
				40	18,00	760,00			
				240	19,00	4.200,00			
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				60		1.140,00
							100	19,00	2.300,00
							160	23,00	3.500,00
Soma	320		6.360,00	240		4.200,00	160		3.440,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio dessa ficha de controle de estoque, as empresas com controle permanente de estoques monitoram cada mercadoria por espécie (por exemplo, tecido de algodão, tecido de algodão estampado, tecido de algodão liso) e por unidade (quilograma, caixa, peças, milheiro, unidade).

A data de entrada serve como um referencial cronológico para identificação das mercadorias que entraram primeiro no estoque e as que entraram depois e, conseqüentemente, aquelas que sairão antes ou depois. A data de saída é o registro de quando a mercadoria é vendida ou devolvida e provoca um escoamento do estoque.

A contabilidade parece complicada, mas não é. É uma excelente ferramenta de controle que, bem aplicada, ajuda a manter o patrimônio (riqueza) e alavanca para gerar mais riqueza; é riqueza gerando riqueza.

As entradas dizem respeito, tipicamente, a todas as compras de mercadorias realizadas para abastecer os estoques do comprador que deseja revendê-las, seja à vista ou a prazo. Atipicamente, ela está relacionada também às devoluções de vendas (DV) por parte dos clientes, pois as mercadorias retornam ao estoque após as vendas serem anuladas.

Na coluna Entrada – destinada a registrar as compras – registramos também – quando da devolução de compras – a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses. Isso indica que o estoque foi reduzido pela devolução, afetando, portanto, o saldo. O mesmo procedimento aplica-se

também nos abatimentos sobre compras em que são lançados os valores na coluna Entrada, valor e total entre parênteses: não se preenche quantidade e valor unitário, porque o abatimento implica tão somente reduzir o valor da última compra (reduz o custo do estoque) e não em retorno de mercadorias, por isso, deve-se recalcular o valor unitário do estoque. O valor do estoque da empresa é reduzido pela obtenção do benefício por parte dos fornecedores (relação terceiros/empresa).

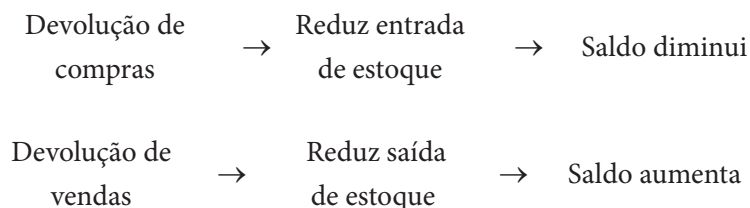
As saídas refletem, tipicamente, as vendas de mercadorias direcionadas para atenderem aos clientes ou consumidores. Atipicamente, elas podem estar relacionadas com as devoluções de compras (DC) ao fornecedor ou perdas em decorrência de fenômeno da natureza, incêndio, deteriorização, validade, obsolescência etc. Nesse caso, as baixas do estoque são lançadas na coluna das Entradas, relacionando a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses. As saídas também indicam o valor do CMV, de acordo com cada método utilizado, descontadas as devoluções de vendas. As saídas acontecem e geram o CMV, ou seja, toda vez que a empresa vende, o estoque esvazia e isso tem um custo, o custo de mercadoria vendida.

Na coluna Saída, destinada a registrar as quantidades vendidas e os valores respectivos a essas quantidades, registramos também – quando da devolução de vendas – a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses. Isso indica que o estoque foi acrescido pela devolução, afetando, portanto, o saldo.

Os abatimentos sobre vendas não aparecem no formulário porque interferem apenas nas vendas líquidas e não no custo dos estoques. Eles interferem somente nos estoques dos clientes (relação empresa/terceiros). O saldo é o que permanece no estoque após os ajustes diversos, como: ingresso de mercadorias pela compra e/ou devolução de vendas, egresso de mercadorias pela venda e/ou devolução de compras, transferência da matriz para filial ou vice-versa.

A soma, no rodapé do formulário, finaliza o saldo e indica de maneira total a quantidade (em unidades) comprada de mercadorias em um determinado período (e seu respectivo valor); a quantidade total saída do estoque e seu valor total correspondente; e, a quantidade total de mercadorias que não foi vendida ou devolvida (mas servirá para iniciar um novo período com disponibilidade para venda), seguida do valor correspondente. Não se deve somar os valores unitários da ficha de controle de estoque, pois em uma economia inflacionária ou deflacionária os valores são diferentes.

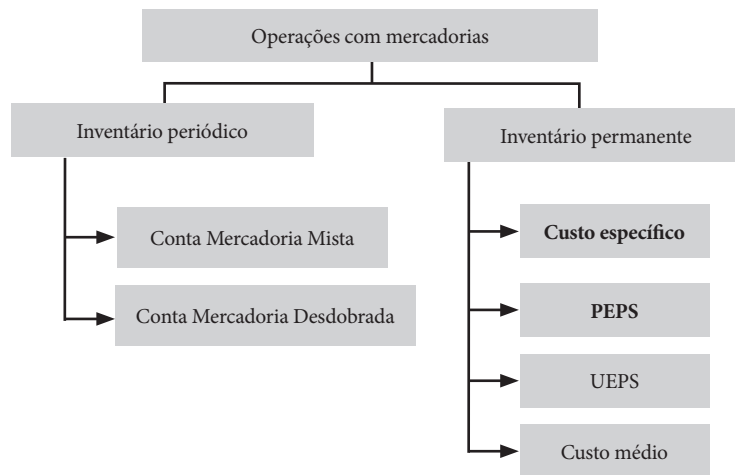
Em resumo:



O regulamento do imposto de renda (RIR/99), em seu artigo 295, relata que o valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente. Admite-se ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

Assim, se o estoque final do período de apuração estiver avaliado pelo custo médio ou pelos valores mais altos, concluímos que somente poderá ser escolhido o critério Custo Médio ou PEPS para satisfazer a legislação do Imposto de Renda. Isto é, quando utilizamos o critério de avaliação PEPS, os valores que permanecem no estoque, ao final do período, são os valores mais altos, uma vez que os menores valores já saíram do estoque para a formação do custo de mercadorias vendidas (PEPS – primeira mercadoria a entrar no estoque é a primeira a sair). Do mesmo modo, quando utilizamos o Custo Médio, os valores que saem do estoque para a formação do custo de mercadorias vendidas são valores médios calculados a cada nova compra, consequentemente, os valores que permanecem no estoque são valores médios.

Figura 2 – Custo específico e PEPS



Atividades

- Sabendo que o custo específico é o valor que está na mercadoria, não havendo assim necessidade de cálculo, considere os dados a seguir e responda às seguintes questões:
 - Estoque inicial (EI) de 20 automóveis a R\$ 40.000,00 cada.
 - Compra de 10 automóveis a R\$ 60.000,00 cada.
 - Venda de 4 automóveis do lote de 20 automóveis do estoque inicial (EI), a R\$ 50.000,00 cada.
 - Venda de 4 automóveis do lote de 10 automóveis (lote da compra) a R\$ 80.000,00 cada.
 - Qual o valor do custo da mercadoria vendida (CMV)?
 - Qual o valor do estoque final (EF)?
 - Qual o resultado com mercadorias (RCM) pelo método do custo específico?
- A Comercial Tico e Teco utiliza o inventário permanente, critério PEPS, sabendo que não havia estoque inicial em março.

Calcule o custo da mercadoria vendida (CMV) e do estoque final (EF), considerando as seguintes movimentações:

 - Dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a R\$ 160,00 cada;

- Dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a R\$ 200,00 cada.
 - Dia 20/03/X1, compra de 80 unidades a R\$ 180,00 cada.
 - Dia 31/03/X1, venda de 40 unidades a R\$ 220,00 cada.
3. Utilizando os dados acima, calcule o resultado com mercadorias (RCM) pelo método do PEPS.

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. L. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. L. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Operações com mercadorias – custo UEPS

▶ Vídeo



14.1 Apuração contábil

Em todos os métodos de controle de estoques a apuração contábil se faz necessária, a fim de manter um registro, em livros próprios, por meio dos lançamentos contábeis.

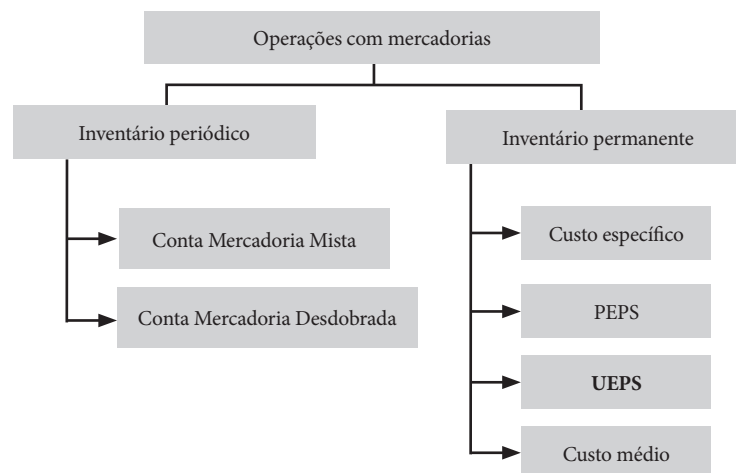
▶ Vídeo



14.2 Inventário Permanente

A utilização do método UEPS também é uma forma de controlar o estoque pelo inventário permanente. O controle do estoque de maneira mais analítica – com a finalidade de se conhecer melhor os resultados brutos – gera, principalmente para as empresas de grande porte, uma demanda do uso mais frequente do critério de avaliação permanente. Mesmo com a restrição presente na Legislação do Imposto de Renda no Brasil, o método UEPS é uma excelente ferramenta de controle de estoque para fins gerenciais.

Figura 1 – UEPS



Fonte: Elaborada pelos autores.

14.2.1 Custo UEPS

Quando falamos que o método de avaliação do estoque é custo UEPS, estamos nos referindo às entradas e às saídas de um estoque, que acontecem da seguinte forma:

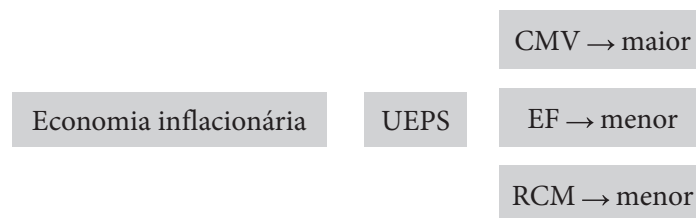
Última compra a
 Entrar no estoque é a
 Primeira compra a

Sair do estoque.

O referencial para saber qual foi a Última compra a Entrar e qual é a Primeira compra a Sair é a data de aquisição de cada compra.

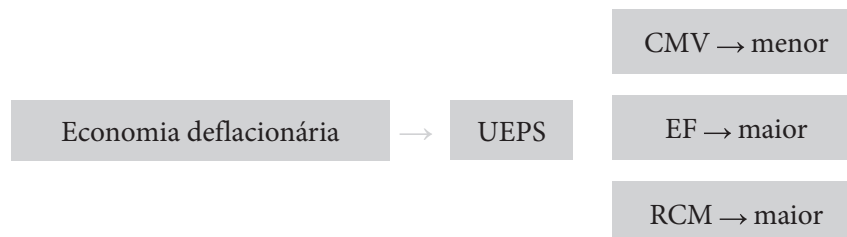
Esse método, ao contrário do PEPS, consiste em ter sempre, em uma economia inflacionária, o valor do CMV maior, do estoque final (EF) menor e do RCM menor. Isso acontece em virtude de termos as saídas do estoque pelos maiores preços (admitindo-se que os preços vão aumentando com o decorrer dos dias), gerando um custo de mercadorias maior e, conseqüentemente, a cada custo maior, tenha um lucro menor. Esse método não é aceito pela legislação fiscal do Brasil, ou seja, as empresas sediadas no Brasil e que estejam obrigadas a declararem o Imposto de Renda baseado no lucro fiscal não podem utilizar o método UEPS.

Desse modo:



Quando é utilizado o método UEPS praticando uma economia deflacionária, acontece exatamente o contrário do método PEPS, pois o que sai do estoque gera um custo menor; a compra mais recente (foi comprada por menor preço) é a primeira a sair do estoque. O que sobra no estoque (EF) é a compra mais antiga (valores mais altos), por isso, o EF é maior: a compra de menor valor foi retirada do estoque. Em decorrência dessa situação, o RCM é maior.

Veja como ficaria em uma economia deflacionária:



Exemplo de método UEPS, economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial Cascadura, no início do período, era de 80 unidades da mercadoria XYZ a R\$ 16,00 por unidade; e que houve no decorrer do período algumas transações, pede-se:

- calcule o CMV;
- calcule o EF;
- calcule a receita de vendas; e

- calcule o RCM.

(01/04/X1) Compra à vista em dinheiro de 120 unidades a R\$ 18,00;

(01/05/X1) Compra à vista em cheque de 100 unidades a R\$ 19,00;

(15/05/X1) Venda a prazo de 240 unidades a R\$ 32,00; e

(01/06/X1) Compra a prazo de 100 unidades a R\$ 23,00.

→ Compras e Venda sem ICMS.

← Dados
(Transações do período)

Cálculo

$CMV = EI + CL - EF \rightarrow$ no final do período

$$CMV = \underbrace{[(80 \text{ un.} \times R\$ 16,00)]}_{EI} + \underbrace{[(120 \text{ un.} \times R\$ 18,00) + (100 \text{ un.} \times R\$ 19,00) + (100 \text{ un.} \times R\$ 23,00)]}_{CL} - \underbrace{[(60 \text{ un.} \times R\$ 16,00) + (100 \text{ un.} \times R\$ 23,00)]}_{EF} = R\$ 4.380,00$$

↓
UEPS

Note bem: no decorrer do período, houve compras e vendas gerando movimentação no estoque. Entretanto a venda ocorreu entre as compras; por isso, no inventário permanente, é importante visualizar que as compras posteriores a cada venda não vão interferir na apuração do CMV naquela data da ocorrência da venda. Somente quando for realizada outra venda e apurado novo CMV na nova data. Nesse caso, o CMV do período será o somatório de todos os CMV parciais (de cada data). No exemplo supracitado, não ocorreu outra venda; logo, não foi apurado outro CMV. Devemos considerar os fatos ocorridos até a data de saída do estoque para termos um valor de CMV e RCM atualizado. O tratamento é o mesmo para qualquer método utilizado (PEPS, UEPS ou custo médio).

As vendas interferem diretamente no RCM. No estoque, todavia, elas são apenas um referencial indicativo de redução do RCM, ou seja, funcionam como um dos fatos geradores de saídas do estoque (principal). Quando temos a informação da quantidade e valor das vendas de mercadorias (exemplo: venda de 240 unidades a R\$ 32,00), devemos usar apenas a quantidade (exemplo: 240 unidades) para darmos baixa no estoque (independente de ser PEPS, UEPS ou custo médio); e a multiplicação de quantidade $\times$ valor unitário das mercadorias (exemplo: 240 un. $\times$ R\$ 32,00 = R\$ 7.680,00) para acharmos o valor total das vendas e posterior RCM.

No exemplo, calculamos um $CMV = R\$ 4.380,00$ e $VL = R\$ 7.680,00$, então, o RCM será igual a **R\$ 3.300,00**.

Contabilização**Livro Diário**

Mercadorias

a caixa R\$ 2.160,00 Compras

Mercadorias

a banco conta movimento R\$ 1.900,00 Compras

Clientes

a vendas R\$ 7.680,00 Vendas

Livro Diário

CMV

a mercadorias R\$ 4.380,00 Custos das vendas

Mercadorias

a fornecedores R\$ 2.300,00 Compras

Vendas

a RCM R\$ 7.680,00 Apuração

RCM

a CMV R\$ 4.380,00 Resultado

Razonetes

Mercadorias		Caixa	Banco c/ movimento
(EI) 1.280,00	4.380,00 (3.1)	2.160,00 (1)	1.900,00 (2)
(1) 2.160,00			
(2) 1.900,00			
(4) 2.300,00			
7.640,00	4.380,00		
3.260,00	→ EF		

Fornecedores	Vendas	Clientes
2.300,00 (4)	(5) 7.680,00 7.680,00 (3)	7.680,00 (3)

RCM		CMV	
(6) 4.380,00	7.680,00 (5)	(3.1) 4.380,00	4.380,00 (6)
	3.300,00		
	↑		
Lucro bruto			
RCM = LB se VL > CMV			

Observações:

- O lançamento (3.1) origina do lançamento (3); pois toda venda (3) gera a saída do estoque (3.1), pela entrega das mercadorias aos clientes, e isso gera o custo de mercadorias vendidas (CMV).
- Na apuração do RCM, foi transferido o saldo da Conta Vendas (5) em contrapartida da Conta RCM (5); e também transferido o saldo da Conta CMV (6) em contrapartida da conta RCM (6).
- Foi utilizada a Conta Mercadorias e não a Conta Compras, pois no inventário permanente é necessário um controle contínuo do estoque; e a Conta Compras, quando utilizada, não mantém o estoque atualizado.
- A movimentação da ficha de controle de estoque é o espelho dos lançamentos contábeis movimentados nos razonetes supracitados, por meio do mecanismo de débito e crédito.

Quadro 1 – Ficha de controle de estoque

Ficha de controle de estoque (Sistema UEPS)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)							80	16,00
01/04/X1	120	18,00	2.160,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							200		3.440,00
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							100	19,00	1.900,00
							300		5.340,00
15/05/X1				100	19,00	1.900,00	60	16,00	960,00
				120	18,00	2.160,00			
				20	16,00	320,00			
				240		4.380,00			
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				60	16,00	960,00
							100	23,00	2.300,00
							160		3.260,00
Soma	320		6.360,00	240		4.380,00	160		3.260,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

A ficha de controle de estoque possibilita que as empresas que utilizam o controle permanente de estoques possam verificar a movimentação de cada mercadoria por espécie (exemplo: tecido de algodão, tecido de algodão estampado, tecido de algodão liso etc.) e por unidade (exemplo: quilograma, caixa, peças, milheiro, unidade), contribuindo assim para um melhor monitoramento do estoque.

As mercadorias que entraram primeiro e as que entraram depois no estoque são visualizadas por meio da data de entrada. Ela servirá de referencial cronológico para identificação das mercadorias que sairão antes ou depois (como é o caso do custo UEPS, em que a última mercadoria a entrar no estoque, ou seja, data mais recente, é a primeira a sair).

Quando a mercadoria é vendida ao cliente ou devolvida, por algum motivo, ao fornecedor, provoca um escoamento do estoque; e se constitui a data de saída do estoque.

Todas as compras de mercadorias realizadas junto ao fornecedor para abastecer os estoques do comprador (cuja finalidade é revender as mercadorias, à vista ou a prazo) são rotineiramente consideradas como entradas de mercadorias. Caso haja as devoluções de vendas (DV) por parte dos clientes, elas retornam ao estoque após as vendas serem canceladas, e são consideradas também entradas de mercadorias, fato que aumenta o estoque de maneira atípica.

A devolução de compras – que ocorre pela empresa compradora junto ao fornecedor, é registrada na coluna Entrada, cuja quantidade, preço unitário e o valor total são alocados entre parênteses. Esse registro indica que o estoque foi reduzido pela devolução, diminuindo o saldo das mercadorias existentes. Da mesma forma, isso também acontece quando são recebidos dos fornecedores os abatimentos sobre compras. Na coluna Entrada/Valor/Total do formulário, os valores são lançados entre parênteses, não se preenche quantidade e valor unitário, pois o abatimento implica tão somente reduzir o valor da última compra (reduz o custo do estoque) e não em retorno de mercadorias. Por isso, a negociação de compras e vendas gira em torno dos abatimentos, a fim de não ocorrerem as devoluções. Recalcula-se o valor unitário do estoque para se ter um valor sempre atualizado e um controle permanente.

Quando acontecem as vendas de mercadorias direcionadas para atender clientes ou consumidores, acontecem rotineiramente as saídas de mercadorias. Quando ocorrem as devoluções de compras (DC) que a empresa compradora faz junto ao fornecedor ou ocorrem perdas em decorrência de fenômeno da natureza, incêndio, deteriorização, validade, obsolescência etc. indicam também saídas de mercadorias de maneira atípica.

As quantidades vendidas e os valores respectivos a essas quantidades são registradas na coluna Saída da ficha de controle de estoques. Registramos também nessa mesma coluna a devolução de vendas, sendo que a quantidade, o preço unitário e o valor total das mercadorias devolvidas pelos clientes serão lançados entre parênteses, indicando que o estoque aumentou pela devolução das vendas, acrescendo o saldo das mercadorias em estoque.

A visualização do CMV é realizada por meio das saídas de mercadorias do estoque, com base em cada método utilizado (custo específico, PEPS, UEPS ou custo médio), descontados os valores referentes às devoluções de vendas, que são lançados na coluna “saídas” apenas por uma

questão de organização, demonstrando que na realidade algumas vendas de mercadorias podem ter sido canceladas. As saídas movimentam o estoque, reduzem a quantidade existente e geram o CMV. Isto é, quando a empresa comercializar uma mercadoria, o estoque será esvaziado. Isso tem como consequência um custo, o qual denominamos de *Custo de Mercadoria Vendida*.

O que sobra em qualquer estoque no final de um período, após os ajustes diversos, como: ingresso de mercadorias pela compra e/ou devolução de vendas; egresso de mercadorias pela venda e/ou devolução de compras; transferência da matriz para filial ou vice-versa, é o que chamamos de saldo.

No rodapé do formulário está o somatório das Entradas, Saídas e Saldo Final, indicando o total das compras, o total do custo de mercadorias vendidas (CMV) e o estoque final (EF). A ficha de controle de estoque é finalizada indicando de maneira total a quantidade (em unidades) comprada de mercadorias em um determinado período e seu respectivo valor. Indicam-se também a quantidade total saída do estoque e seu valor total correspondente; a quantidade total de mercadorias que não foram vendidas pela empresa ou foram devolvidas pelos clientes – mas que servirão para iniciar um novo período com disponibilidade para venda, seguido do valor correspondente (que será o estoque inicial do período seguinte). Em uma economia inflacionária ou deflacionária, os valores são diferentes, por isso, não se devem somar os valores unitários da ficha de controle de estoque.

Vale ressaltar que os abatimentos sobre vendas não aparecem na ficha de controle de estoques da empresa vendedora, pois alteram apenas as vendas líquidas (fatos que alteram vendas), aparecem na demonstração do resultado do exercício (DRE) como dedução da receita bruta e não geram uma movimentação no estoque) porque não há uma redução física, mas sim de valor), fato que justifica o porquê do custo dos estoques permanecerem inalterados. Os abatimentos sobre vendas interferem somente nos estoques dos clientes (relação empresa/terceiros), e diminuem os custos unitários dos estoques.

Compras devolvidas pelo comprador	→	Entrada do estoque comprador diminui	→	Saldo do estoque comprador diminui
Devolução de vendas pelo cliente		Saída do estoque vendedor diminui		Saldo do estoque vendedor aumenta

Observe o exemplo a seguir:

A empresa comercial Sonoleve que comercializa mercadorias e controla o seu estoque método permanente e critério UEPS, durante o mês de agosto, realizou as transações infracitadas sabendo que seu estoque no início do mês de agosto era de 10 unidades avaliadas a R\$ 10,00 cada uma:

- 10/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 12,00 por unidade;
- 19/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 15,00 por unidade;
- 20/08 vendeu a prazo 20 unidades de mercadorias por um preço de R\$ 30,00 por unidade;
- 22/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 20,00 por unidade.

Com base nos dados apresentados, calcule as vendas, o CMV, o lucro bruto e o estoque final pelo método e critério indicado.

Quadro 2 – Inventário permanente

Ficha de controle de estoque (sistema UEPS)									
Espécie/unidade									
Data	Entradas			Saídas (CMV)			Saldo		
	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total EI (\$)
01/08	Estque inicial						10	10,00	100,00
10/08	10	12,00	120,00				10	10,00	100,00
							10	12,00	120,00
19/08	10	15,00	150,00				10	10,00	100,00
							10	12,00	120,00
							10	15,00	150,00
20/08				10	15,00	150,00	10	10,00	100,00
				10	12,00	120,00			
22/08	10	20,00	200,00				10	10,00	100,00
							10	20,00	200,00
Total	30		470,00	20		270,00	20		300,00

↑
CL

↑
CMV

↑
EF

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$CMV = R\$ 100,00 + R\$ 470,00 - R\$ 300,00$$

$$CMV = R\$ 270,00$$

$$VL = 20 \text{ unidades} \times R\$ 30,00$$

$$VL = R\$ 600,00$$

$$RCM = VL - CMV$$

$$RCM = R\$ 600,00 - R\$ 270,00$$

$$RCM = R\$ 330,00 \rightarrow \text{lucro bruto}$$

Atividades

1. A comercial Tico e Teco utilizava inventário permanente pelo critério UEPS. Sabendo que não havia estoque inicial no início do mês de março e considerando os dados a seguir, calcule o valor do custo das mercadorias vendidas (CMV).
 - dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a R\$ 160,00 cada;
 - dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a R\$ 200,00 cada;
 - dia 20/03/X1, compra de 80 unidades, a R\$ 180,00 cada;
 - dia 31/03/X1, venda de 40 unidades, a R\$ 220,00 cada.

2. Calcule o estoque final (EF).
3. Calcule o resultado com mercadorias (RCM).

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Curso de contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Operações com mercadorias – custo médio



15.1 Apuração contábil

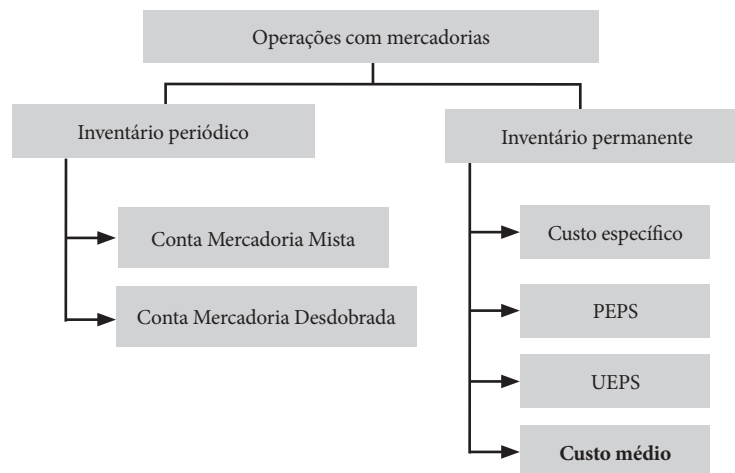
Durante o exercício social de uma empresa, acontecem as operações com mercadorias, que geram compras para abastecer o estoque com a finalidade de vender essas mercadorias para auferir receitas. Com essas receitas, pode-se pagar as compras realizadas a prazo e futuras compras à vista, para que, ao final do período, haja lucro como resultado dessas operações. Mas para que tudo isso aconteça de maneira ordenada, é necessário manter um controle por meio da apuração contábil, efetuando os lançamentos contábeis, utilizando o mecanismo de débito e crédito, fazendo registros em livros contábeis (como os Livros Diário e Razão), procedendo assim à escrituração.



15.2 Inventário Permanente

O método do custo médio também é utilizado no inventário permanente. Esse é um sistema de avaliação para controlar estoques, que usado de maneira eficiente, pode ajudar na gestão de estoques, minimizar desperdícios, óbices e maximiza resultados favoráveis. Após a realização de cada venda, o custo das mercadorias vendidas (CMV) é facilmente calculado por meio da ficha de controle de estoque, o que resulta no monitoramento constante. Por meio desse método, é possível saber o custo (CMV) e o lucro bruto (RCM) a qualquer momento, o que possibilita tomar decisões e tornar a administração de uma empresa, principalmente de grande porte, mais dinâmica.

Figura 1 – Custo médio



15.1.1 Custo médio

Quando falamos que o método de avaliação do estoque é custo médio, nos referimos às entradas e às saídas de estoque que acontecem da seguinte forma:

A cada nova compra de mercadorias se calcula uma média para avaliação do estoque, obtida pela soma do saldo (\$) existente, em data anterior, mais o valor (\$) da referida compra, dividida pela soma das quantidades (anterior + atual).

Vejamos:

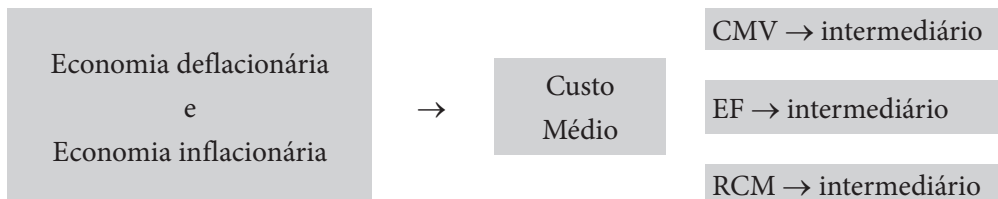
$$\text{Custo médio} = \frac{(\$) \text{ Saldo anterior} + (\$) \text{ Compras atuais}}{\text{Quantidade anterior (un.)} + \text{Quantidade atual (un.)}}$$

Isso ocorre independentemente de se ter uma economia inflacionária ou deflacionária. Na economia inflacionária, em que há uma elevação dos preços, o custo médio tende a se elevar. Já na economia deflacionária, acontece o inverso: o custo médio tende a diminuir.

Nos dois casos, ao calcular uma nova média a cada compra de mercadorias (levando em conta que os valores praticados são diferentes), há uma oscilação na média, chamada média ponderada móvel.

Esse método, em comparação com os outros (PEPS e UEPS), consiste em ter sempre numa economia inflacionária ou deflacionária e os valores do CMV, do estoque final (EF) e do RCM são sempre intermediários. Isso acontece em virtude de as saídas do estoque ocorrem pelos preços médios, gerando assim um custo de mercadorias intermediário. Desse modo, a cada custo intermediário, tem-se um lucro intermediário. Esse método é aceito pela legislação fiscal do Brasil.

Essa relação pode ser ilustrada da seguinte maneira:



Exemplo de método custo médio, economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial Cascamédia, no início do período, era de 80 unidades da mercadoria X a R\$ 16,00 por unidade; e que houve no decorrer do período algumas transações, pede-se:

- calcule o CMV;
- calcule o EF;
- calcule a receita de vendas; e
- calcule o RCM.

(01/04/X1) compra à vista em dinheiro de 120 unidades a R\$ 18,00;

(01/05/X1) compra à vista em cheque de 100 unidades a R\$ 19,00;

(15/05/X1) venda a prazo de 240 unidades a R\$ 32,00; e

(01/06/X1) compra a prazo de 100 unidades a R\$ 23,00.

← Dados
(Transações do período)

→ Compras e venda sem ICMS.

Cálculo

CMV = EI + CL – EF → no final do período

$$\text{CMV} = \underbrace{[(80 \text{ un.} \times \text{R\$ } 16,00) + (120 \text{ un.} \times \text{R\$ } 18,00)]}_{\text{EI}} + \underbrace{(100 \text{ un.} \times \text{R\$ } 19,00) + (100 \text{ un.} \times \text{R\$ } 23,00)}_{\text{CL}} - \underbrace{[(160 \text{ un.} \times \text{R\$ } 21,05)]}_{\text{EF}} = \text{R\$ } 4.272,00$$

↓
CMV
↓
Custo médio

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias

a caixa R\$ 2.160,00 Compras

Mercadorias

a banco conta movimento R\$ 1.900,00 Compras

Clientes

a vendas R\$ 7.680,00 Vendas

CMV

a mercadorias R\$ 4.272,00 Custos das vendas

Mercadorias

a fornecedores R\$ 2.300,00 Compras

Vendas

a RCM R\$ 7.680,00 Apuração

RCM

a CMV R\$ 4.272,00 Resultado

Razonetes

Mercadorias		Caixa		Banco c/ Movimento	
(EI) 1.280,00	4.272 (3.1)		2.160,00 (1)		1.900,00 (2)
(1) 2.160,00					
(2) 1.900,00					
(4) 2.300,00					
7.640,00	4.272,00				
3.368,00	→ EF				

Fornecedores		Vendas		Clientes	
	2.300,00 (4)	(5) 7.680,00	7.680 (3)	7.680,00 (3)	

RCM		CMV	
(6) 4.272,00	7.680,00 (5)	(3.1) 4.272,00	4.272,00 (6)
	3.408,00		
	↓		
	Lucro bruto		
	RCM = LB se VL > CMV		

Quadro 1 – Ficha de controle de estoques

Ficha de controle de estoque (Sistema Custo médio)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)							80	16,00
01/04/X1	120	18,00	2.160,00				200	17,20	3.440,00
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				300	17,80	5.340,00
15/05/X1				240	17,80	4.272,00	60	17,80	1.068,00
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				160	21,05	3.368,00
Soma	320		6.360,00	240		4.272,00	160		3.368,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

A cada compra de mercadorias para abastecer o estoque, quando o valor unitário de compra for diferente do valor unitário do estoque em data imediatamente anterior, procederemos ao cálculo da nova média da seguinte forma:

$$\text{Custo médio} = \frac{\text{Saldo total em \$ (data anterior)} + \text{Compra total em \$ (data atual)}}{\text{Quantidade total do saldo (data anterior)} + \text{Quantidade total da compra (data atual)}}$$

$$\text{Custo Médio (01/04/X1)} = \frac{\text{R\$ 1.280,00} + \text{R\$ 2.160,00}}{80 \text{ unidades} + 20 \text{ unidades}} = \frac{\text{R\$ 3.440,00}}{200 \text{ un.}} = \text{R\$ 17,20}$$

$$\text{Custo Médio (01/05/X1)} = \frac{\text{R\$ 3.440,00} + \text{R\$ 1.900,00}}{200 \text{ unidades} + 100 \text{ unidades}} = \frac{\text{R\$ 5.340,00}}{300 \text{ un.}} = \text{R\$ 17,80}$$

$$\text{Custo Médio (01/06/X1)} = \frac{\text{R\$ 1.068,00} + \text{R\$ 2.300,00}}{60 \text{ unidades} + 100 \text{ unidades}} = \frac{\text{R\$ 3.368,00}}{160 \text{ un.}} = \text{R\$ 21,05}$$



Vídeo



15.3 Quadro comparativo

Neste quadro comparativo pode-se analisar como ficaria o CMV, o RCM e o EF nos três métodos de avaliação de estoques PEPS, Custo Médio e UEPS:

Quadro 2 – Comparativo entre métodos

Métodos	Vendas (\$)	CMV (\$)	RCM (\$)	EF (\$)	Análise (\$)
PEPS	7.680,00	4.200,00	3.480,00	3.440,00	CMV < RCM >
Custo médio	7.680,00	4.272,00	3.408,00	3.368,00	CMV > RCM <
UEPS	7.680,00	4.380,00	3.300,00	3.260,00	CMV > RCM <

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observe que o método UEPS apresenta o maior (>) custo (CMV) e o menor (<) lucro (RCM). Isso acontece pelo fato das saídas do estoque em ser pelos valores atuais (maiores), provocando um custo elevado, o que consequentemente ocasiona uma redução do lucro. Por essa razão, a legislação fiscal do país não admite a prática desse método pelas empresas sediadas no Brasil e que estejam obrigadas a declararem o Imposto de Renda baseado no lucro fiscal, pois a base de cálculo ficaria menor.

Observe o exemplo a seguir:

A empresa comercial Sonoleve comercializa mercadorias e controla o seu estoque método permanente e critério custo médio. Durante o mês de agosto, a empresa realizou as transações infracitadas, sabendo que seu estoque no início do mês de agosto era de 10 unidades avaliadas a R\$ 10,00 o unitário:

- 10/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 12,00 por unidade;
- 19/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 15,00 por unidade;
- 20/08 vendeu a prazo 20 unidades de mercadorias por um preço de R\$ 30,00 por unidade;

- 22/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de R\$ 20,00 por unidade. Calcule as vendas, o CMV, o lucro bruto e o estoque final pelo método e critério do Custo Médio.

Resolução

Quadro 3 – Inventário permanente

Critério	Entradas			Saídas (cmv)			Saldo		
	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)
Custo médio	Estoque inicial						10	10,00	100,00
	10	12,00	120,00				20	11,00	220,00
	10	15,00	150,00				30	12,33	370,00
				20	12,33	246,60	10	12,33	123,40
	10	20,00	200,00				20	16,17	323,40
Total	30		470,00	20		246,60	20		323,40

↑
CL

↑
CMV

↑
EF

Fonte: Elaborado pelos autores.

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

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 100,00 + \text{R\$ } 470,00 - \text{R\$ } 323,40$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 246,60$$

$$\text{VL} = 20 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 30,00$$

$$\text{VL} = \text{R\$ } 600,00$$

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

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 600,00 - \text{R\$ } 246,60$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 353,40 \longrightarrow \text{Lucro Bruto}$$

Cálculo do custo médio (CM)

$$10/08 \longrightarrow \text{CM}_1 = \frac{\text{R\$ } 100,00 + \text{R\$ } 120,00}{10\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{\text{R\$ } 220,00}{20\text{un.}} = \text{R\$ } 11,00$$

$$19/08 \longrightarrow \text{CM}_2 = \frac{\text{R\$ } 220,00 + \text{R\$ } 150,00}{20\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{\text{R\$ } 370,00}{30\text{un.}} = \text{R\$ } 12,33$$

$$22/08 \longrightarrow \text{CM}_3 = \frac{\text{R\$ } 123,40 + \text{R\$ } 200,00}{10\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{20\text{un.}}{\text{R\$ } 323,40} = \text{R\$ } 16,17$$

Atividades

1. Sabendo que não há estoque inicial no início do mês de março, na comercial Tico e Teco que utiliza o inventário permanente pelo critério de custo médio. Calcule o custo médio das mercadorias com base nos dados a seguir e responda as questões 1, 2, 3 e 4:

- Dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a R\$ 160,00 cada.

- Dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a R\$ 200,00 cada.
 - Dia 20/03/X1, compra de 80 unidades, a R\$ 180,00 cada.
 - Dia 31/03/X1, venda de 40 unidades, a R\$ 220,00 cada.
2. Qual o valor do custo das mercadorias vendidas (CMV)?
 3. Qual o valor do estoque final (EF)?
 4. Qual o valor do resultado com mercadorias (RCM)?

Referências

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 7 mar. 2018.

FAYOL, H. *Administração industrial e geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, E. *Contabilidade geral*. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Contabilidade introdutória*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. *Curso de contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, S.; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade básica*. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade geral fácil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SÁ, A. L.; SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Gabarito

1 Histórico da contabilidade

1. A origem da contabilidade remonta os primórdios da civilização, quando o ser humano ainda não conhecia os números e realizava a provisão para contagem de rebanhos etc.
2. O débito e o crédito são baseados em uma equação em que todo débito corresponde a um crédito e vice-versa, nada mais foi que o registro de um fato em sua causa e efeito.
3. A contabilidade pode ser definida como a ciência responsável pelo estudo dos fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, isto é, ela estuda de quais maneiras ocorre a transformação patrimonial, seja por aumento, ou por diminuição. Seu objeto de estudo é o patrimônio, que consiste no conjunto de bens, direitos e obrigações de determinada pessoa ou entidade.

2 Patrimônio

1. É o conjunto de bens, direitos e também de obrigações de uma pessoa física ou jurídica.
2. Despesas antecipadas ou despesas pagas antecipadamente é um grupo de ativo, em geral formado por contas que já foram pagas antecipadamente e que geraram o direito de se consumir algo, como seguros e assinaturas de jornais. Esse bem será consumido em um determinado período e se configura como despesa somente após o consumo efetivo do direito.
3. No caso das sociedades por ações, esses saldos precisam ser devidamente destinados de acordo com a proposta da administração. Essa destinação dos lucros poderá ser feita por meio de pagamento de dividendos, novos investimentos (uso), ou deverá compor as contas de reservas de lucros.

3 Situações líquidas patrimoniais

1. A inexistência da riqueza própria pode correr quando a empresa possui bens à disposição, mas tem dívidas de igual valor com terceiros. Ou quando a empresa tem exatamente o mesmo valor de Capital Social e prejuízo, ficando com Patrimônio Líquido igual a zero.
2. O passivo descoberto ocorre quando a empresa possui um conjunto de bens e direitos menor do que o conjunto de obrigações. Isso faz com que a empresa apresente dificuldades de pagamentos, a longo, médio ou curto prazo.
3. Lucros são valores gerados pelas sobras de receitas em comparação com as despesas em determinado período e adicionados ao patrimônio das empresas. Esses valores podem ser considerados fontes adicionais de financiamento da empresa. Os investimentos são valores integralizados, isto é, aplicados por sócios, como o Capital Social ou subscrito. O capital social pode ser advindo de investimentos por meio de ações, no caso de sociedades anônimas, ou ainda cotas, no caso das sociedades responsabilidade limitada que captam dinheiro por meio de seus proprietários.

4 Atos e fatos

1. Um ato administrativo não provoca, pelo menos de imediato, modificação no patrimônio, já os fatos contábeis provocam modificações patrimoniais.
2. As variações no patrimônio podem ocorrer de maneira qualitativa, caracterizada por alterações na composição dos elementos patrimoniais, mediante, por exemplo, o surgimento ou a eliminação de um bem, direito ou uma obrigação, mudanças nos valores de valores patrimoniais já existentes, sem alteração do Patrimônio Líquido. As variações quantitativas são aquelas que irão apresentar mudanças no Ativo e no Passivo e também no Patrimônio Líquido das empresas. Há também a variação mista, que surgirá mediante uma variação qualitativa e uma quantitativa.
3. Os fatos contábeis podem ser permutativos, modificativos e mistos. Os **fatos permutativos** são aqueles que provocam mutações somente entre contas do Ativo, do Ativo e do Passivo ou, ainda, do Patrimônio Líquido. No entanto, essas mutações não provocam mudanças no Patrimônio Líquido. Os fatos **modificativos ou quantitativos** são aqueles que envolvem despesas e receitas, que são elementos que aumentam ou diminuem o patrimônio das entidades pela apuração do lucro ou prejuízo. Por fim, os **fatos mistos** envolvem simultaneamente um fato permutativo e um modificativo, ocorrendo em um aumento no Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido, simultaneamente ou não.

5 Contas

1. Pode-se afirmar que conta é o nome técnico do elemento que representa o fato contábil. Elas podem ser **contas patrimoniais**, que representam o conjunto de bens, direitos e obrigações, e **contas de resultados**, que representam as despesas e as receitas, que servirão como base para a apuração do lucro ou prejuízo.
2. A *teoria patrimonialista* é a teoria mais adequada à legislação societária brasileira. Ela tem como objetivo a administração das entidades, separando os elementos em contas patrimoniais (ativo e passivo) e contas de resultado (receitas e despesas). Para sua elaboração são necessários o elenco de contas, isto é, a escolha das contas a serem utilizadas e o manual de contas, em que são discriminadas as atribuições e o funcionamento de cada conta.
3. Um plano de contas é o elenco de todas as contas disponíveis para lançamento em uma determinada empresa. Nele estão presentes a classificação e a codificação do elemento contábil.

6 Escrituração

1. 1ª fórmula ou fórmula simples.
2. 2ª fórmula.
3. 3ª fórmula.

7 As variações do Patrimônio Líquido

1. As receitas de uma entidade podem ser caracterizadas mais comumente por ingressos de elementos para a estrutura do Ativo das empresas, seja por dinheiro ou direitos a receber no curto ou no longo prazo. Esses ingressos estão ligados à prestação de serviços e à venda de mercadorias ou de produtos fabricados.
2. As despesas são caracterizadas pelo consumo de bens ou serviços que ajudam na geração de receitas. Esses consumos podem ter ligação direta ou indireta com a obtenção de receitas.
3. O balancete de verificação serve, basicamente, para verificar se os saldos dos créditos é igual ao saldo dos débitos.

8 Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial

1. São os recursos próprios da entidade e representam a diferença entre o Ativo e Passivo, ou seja, o valor líquido da empresa.
2. A classificação das contas do Ativo deve ser em ordem decrescente de grau de liquidez (dos bens e direitos). Já para as contas do Passivo a ordem deve ser decrescente em prioridade de pagamento (das obrigações).
3. Para que seja considerado um passivo circulante, o valor deverá ser liquidado durante o ciclo normal da entidade, o que normalmente se caracteriza por um período de doze meses, caso o valor possa ser liquidado em período superior, ele será considerado não circulante.

9 Demonstrações financeiras: Demonstração Do Resultado Do Exercício

1. A demonstração do resultado do exercício (DRE) é um resumo ordenado de receitas e despesas, evidenciando o resultado econômico da empresa em um período, normalmente de 12 meses. Essa demonstração tem como base o princípio da competência.
2. No princípio da realização da receita, as receitas devem ser reconhecidas no exercício em que são realizadas, ou seja, essas deverão ser registradas, independentemente do recebimento, de acordo com o seu fato gerador. Partindo do Princípio da Realização da Receita, o princípio do confronto das despesas com as receitas deve versar sobre o confrontamento dessas com as despesas, no período em que as despesas ocorrerem, independentemente de seu pagamento. Isso acontece em virtude do raciocínio de que toda a receita deverá ter uma receita ou um custo em contrapartida.
3. As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

10 Fatos que alteram compras e vendas

1. Descontos comerciais obtidos, abatimentos sobre compras, devoluções de compras, seguros e frete (transportes) sobre compras.
2. Descontos comerciais concedidos, abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas e impostos sobre vendas.
3. São consideradas como receita para a empresa, ou seja, receita comercial (operacional), pois é uma conta de resultado.

11 Operações com mercadorias – apuração extracontábil

1. R\$ 196.000 (Vendas brutas = vendas antes das deduções relativas às vendas)
2. Abatimentos sobre vendas R\$ 7.400
 Devoluções de vendas (relativas às vendas de X4) R\$ 8.200
 Descontos incondicionais concedidos R\$ 22.000
 Impostos e contribuições sobre vendas R\$ 18.000
R\$ 55.600
3. R\$ 196.000 [Vendas brutas = vendas antes das deduções] (–) R\$ 55.600
 [Vendas líquidas = vendas após as deduções] = **R\$ 140.400**
4. **R\$ 74.000** (Compras brutas = compras antes das deduções relativas às compras)
5. Devoluções de compras R\$ 8.000
 Descontos incondicionais obtidos R\$ 4.000
R\$ 12.000
6. R\$ 74.000 [Compras brutas = compras antes das deduções] (–) R\$ 12.000 [Compras líquidas = compras após as deduções] + R\$ 6.000 [frete sobre compras] = **R\$ 68.000**
7. $CMV = EI + CL - EF \rightarrow R\$ 26.000 + R\$ 68.000 - R\$ 30.000 = \mathbf{R\$ 64.000}$

12 Operações com mercadorias – apuração contábil

1. Porque a conta mercadorias assume duas funções ao mesmo tempo, conta patrimonial e conta resultado.
- 2.

Mercadorias	
30.000	10.000
50.000	100.000
11.000	

3. Porque a conta mercadorias assume apenas a função da conta patrimonial, e as contas de resultado são distribuídas ou desdobradas em várias contas próprias.

13 Operações com mercadorias – custo específico e PEPS

1.

- a) O valor do custo da mercadoria vendida (CMV):

$$\text{CMV} = (4 \text{ automóveis} \times \text{R\$ } 40.000) + (4 \text{ automóveis} \times \text{R\$ } 60.000)$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 160.000 + \text{R\$ } 240.000$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 400.000$$

- b) O valor do estoque final (EF):

$$\text{EF} = [(20 \text{ automóveis} - 4 \text{ automóveis}) \times 40.000] + [(10 \text{ automóveis} - 4 \text{ automóveis}) \times 60.000]$$

$$\text{EF} = (16 \times \text{R\$ } 40.000) + (6 \times \text{R\$ } 60.000)$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 640.000 + \text{R\$ } 360.000$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 1.000.000$$

- c) O resultado com mercadorias (RCM) pelo método do custo específico:

$$\text{RCM} = [(4 \text{ automóveis} \times \text{R\$ } 50.000) + (4 \text{ automóveis} \times \text{R\$ } 80.000)] - \text{R\$ } 400.000$$

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 200.000 + \text{R\$ } 320.000) - \text{R\$ } 400.000$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 520.000 - \text{R\$ } 400.000$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 120.000$$

2. O valor do CMV e do estoque final (EF)

$$\text{CMV} = (\text{R\$ } 60 \times \text{R\$ } 160) + (\text{R\$ } 80 \times \text{R\$ } 180) - \text{R\$ } 16.800$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 7.200$$

$$\text{EF} = [(60 \text{ unidades da 1.ª compra} - 45 \text{ unidades do total das vendas}) \times \text{R\$ } 160] + (80 \times \text{R\$ } 180)$$

$$\text{EF} = (15 \text{ unidades} \times 160) + \text{R\$ } 14.400$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 2.400 + \text{R\$ } 14.400$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 16.800$$

3. A receita com mercadorias (RCM) pelo método do PEPS:

$$\text{RCM} = (5 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 200) + (40 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 220) - \text{R\$ } 7.200$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 1.000 + \text{R\$ } 8.800 - \text{R\$ } 7.200$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 2.600$$

14 Operações com mercadorias – custo UEPS

1. $\text{CMV} = (\text{R\$ } 60 \times \text{R\$ } 160) + (\text{R\$ } 80 \times \text{R\$ } 180) - \text{R\$ } 16.000$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 9.600 + \text{R\$ } 14.400 - \text{R\$ } 16.000$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 8.000$$

$$2. \text{ EF} = [(60 \text{ unidades} - 5 \text{ unidades}) \times 160] + [(80 \text{ unidades} - 40 \text{ unidades}) \times \text{R\$ } 180]$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 8.800 + \text{R\$ } 7.200$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 16.000$$

$$3. \text{ RCM} = [(5 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 200) + (40 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 220)] - \text{R\$ } 8.000$$

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 1.000 + \text{R\$ } 8.800) - \text{R\$ } 8.000$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 9.800 - \text{R\$ } 8.000$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 1.800$$

15 Operações com mercadorias – custo médio

1.

$$\text{Custo médio} = \frac{\text{R\$ } 8.800 + \text{R\$ } 14.400}{55 \text{ unidades} + 80 \text{ unidades}} = \frac{\text{R\$ } 23.200}{135 \text{ unidades}} = 171,85$$

2. O valor do custo das mercadorias vendidas (CMV)

$$\text{CMV} = (5 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 160) + (40 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 171,85)$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 800 + \text{R\$ } 6.874$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 7.674$$

3. O valor do estoque final (EF)?

$$\text{EF} = 95 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 171,85$$

$$\text{EF} = \text{R\$ } 16.326$$

4. O valor do resultado com mercadorias (RCM)?

$$\text{RCM} = [(5 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 200) + (40 \text{ unidades} \times \text{R\$ } 220)] - \text{R\$ } 7.674$$

$$\text{RCM} = (\text{R\$ } 1.000 + \text{R\$ } 8.800) - \text{R\$ } 7.674$$

$$\text{RCM} = \text{R\$ } 2.126$$

Fundação Biblioteca Nacional
ISBN 978-85-387-6445-8



Código Logístico

