

UNIDADE 1 – INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE GERENCIAL

MÓDULO 1 – CARACTERIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

01

1 - CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Para Ludícibus (1998), "a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório".

Anthony, citado por Padoveze (2000), caracteriza a Contabilidade Gerencial como a Ciência que se preocupa com a informação contábil útil à administração.

02

Nesse sentido, não basta gerar informações sem dimensão da sua utilidade. As informações devem ter conteúdo apropriado à situação e chegar às mãos da pessoa certa e a tempo de poder ser utilizada. A contabilidade gerencial deve trabalhar nessa direção.



Para Padoveze (2000), "a Contabilidade Gerencial só existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela, pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil... significa o uso da contabilidade como instrumento da administração."

Se as informações contábeis e os registros anteriores não forem utilizados na empresa, para decisões futuras, não existe Contabilidade Gerencial.

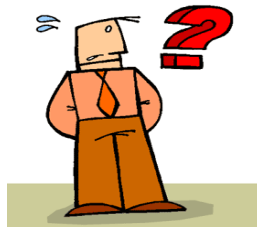
Para Ludícibus (1998), "a Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se "encaixem" de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador".

03

A Contabilidade Gerencial passou a se utilizar das informações da Contabilidade de Custos, cuja função inicial, entre outras, é fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração de resultados. Basicamente, a Contabilidade Gerencial passou a se utilizar dos dados de custos, para auxílio ao controle e para tomada de decisões.

Os dados da Contabilidade de Custos para tomada de decisões podem ser úteis ao administrador quando ele precisa, por exemplo:

- decidir qual produto eliminar, diante da análise de alternativas;
- fixar o preço de venda de um produto;
- decidir entre fabricar na empresa ou comprar o produto fabricado.



04

2 - CONTABILIDADE GERENCIAL COMO DISCIPLINA INTEGRADORA

Certamente, o papel mais importante da Contabilidade Gerencial é integrar as diferentes áreas da empresa; ou seja, por meio de relatórios contendo informes que originalmente seriam pulverizados pelos diversos setores da organização, ela acaba gerando informação "útil" à Organização.

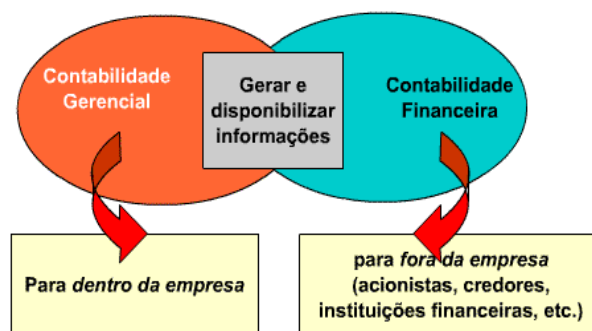
Não existe Contabilidade Gerencial numa entidade, à semelhança da Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Administração Financeira. Em todas as entidades, as aplicações dessas disciplinas são visíveis, e, dependendo do porte da companhia, existem departamentos distintos, responsáveis pela execução.

Didaticamente, essas disciplinas são ministradas de forma isolada, cabendo à Contabilidade Gerencial o papel de integradora das demais.



3 - CONTABILIDADE GERENCIAL X CONTABILIDADE FINANCEIRA

A Contabilidade Gerencial está diretamente relacionada com a geração e a disponibilização de informações para os administradores. Ou seja, para os responsáveis pelas decisões e conseqüentemente pelos rumos da empresa. A Contabilidade Financeira está diretamente relacionada com a geração e disponibilização de informações para os acionistas, credores, instituições financeiras e outros que estão "fora" da organização.



Segundo Crepaldi (1998), a "Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais".

A existência de uma empresa justifica-se, basicamente, no produto ou serviço que ela presta à comunidade/sociedade. Todavia, existem aspectos que não podem ser deixados de lado, como a geração de lucros em volumes suficientes para cobrir custos e possibilitar novos investimentos. A cúpula da empresa decide quais produtos ou serviços colocar à disposição dos consumidores.

A área financeira, por sua vez, lida com decisões sobre planejamento, no sentido de atingir o objetivo de maximizar a riqueza dos proprietários. Como as finanças estão envolvidas em todos os aspectos operacionais da empresa, é comum e compreensível, que qualquer deliberação necessite de informações da área financeira. E isso é muitas vezes fundamental no processo de tomada de decisão.

O quadro, a seguir, mostra o tratamento que recebem alguns fatores envolvidos na realidade contábil, quando vistos sob a ótica financeira e gerencial.

07

Comparações entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuário dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Formas dos relatórios	Balanco patrimonial, Demonstração de resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessária pela administração
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os Dados	Moeda corrente	Várias bases (moedas correntes, moeda estrangeira - moeda forte, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos	Somente as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato)

Fonte: Padoveze (pág.31 e 32)

08

4 - CONTABILIDADE GERENCIAL COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A Contabilidade Gerencial trabalha dados e informações da Contabilidade Geral e das áreas Financeira, de Produção, de Administração, de Qualidade, etc., ou seja, busca registros pulverizados nos demais campos da empresa, que, por natureza, estão associados ao funcionamento específico de cada setor.

A própria Contabilidade é um sistema de informações, todavia associado à escrituração, ao registro e à geração de relatórios padronizados de demonstrações contábeis. Via de regra, tais relatórios não atendem às necessidades de informações dos administradores e gerentes, porque obedecem a padrões definidos legalmente. Os padrões possibilitam a comparação entre empresas; porém não quer dizer que esse formato atenda às necessidades dos gerentes, que estão cotidianamente diante de situações específicas e diferenciadas.

São informações desorganizadas, coletadas e não estruturadas num sentido de ter aplicação no processo de tomada de decisão.

São os dados organizados para uma finalidade específica e necessária à empresa.

09

Para exemplificar:

Os registros das obrigações com os fornecedores da empresa são realizados em uma conta denominada "Fornecedores". Trata-se de uma conta sintética. Além disso, são criadas contas analíticas que guardam os registros de cada fornecedor. Assim, um supermercado que compra café de uma distribuidora (Abdala Alimentos Ltda.) terá uma conta analítica em nome desse fornecedor. Se o mesmo supermercado compra ainda das Indústrias Reunidas Nestlé, terá também uma conta analítica em nome desse fornecedor. Quando o administrador precisa saber para quem deve, quais montantes, prazos de vencimento e concentração de dívidas com os fornecedores da empresa, os registros das contas sintéticas e analíticas precisam ser trabalhados para gerar relatórios com as informações necessárias.

Quando acontece o desdobramento da conta para melhor controle. A conta sintética "Estoque" pode ser desdobrada em: Estoque de Mercadorias, Estoque de Produtos Acabados, Estoque de Matérias Primas.

Quando a ficha razão abrange a conta como um todo. A conta sintética "Estoque" registra o total de todos os estoques da empresa, como Estoque de Mercadorias, Estoque de Produtos Acabados, Estoque de Matérias-Primas.

10

5 - SISTEMAS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Segundo Rebouças (1996), "informação é o produto de análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados dentro de um contexto para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada".

É, portanto, o processo de transformação de dados em informação a ser utilizada na estrutura decisória da empresa, a fim de proporcionar a sustentação administrativa para otimizar os resultados operados. O quadro a seguir mostra de forma simplificada um sistema: dado (entradas), processamento (tratamento dos dados) e informação (saída do sistema).

Sistema simplificado - transformação do dado em informação



11

Vantagens dos sistemas de informações gerenciais:

Redução dos custos operacionais;

Melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço;

Melhoria da produtividade, tanto setorial quanto global;

Melhoria nos serviços realizados e oferecidos;

Melhoria na tomada de decisão, por meio do fornecimento de informações mais rápidas e precisas;

Estímulo de maior interação entre os tomadores de decisões;

Fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões;

Melhoria na adaptação da empresa para enfrentar os acontecimentos não previstos, a partir das constantes mutações nos fatores ambientais;

Otimização na prestação dos seus serviços aos clientes;

Melhor interação com os seus fornecedores;

Melhoria nas atitudes e atividades dos funcionários da empresa;

Aumento do nível de motivação das pessoas envolvidas;

Redução da mão-de-obra burocrática;

Redução de níveis hierárquicos;

12

Segundo Padoveze (2000), "...para se fazer contabilidade gerencial é necessário um sistema de informação contábil gerencial e um sistema de informação operacional, que seja um instrumento dotado de características tais que preencha todas as necessidades informacionais dos administradores para o gerenciamento de sua entidade".

Isso significa que o Sistema de Informação Contábil Gerencial depende um sistema de informação contábil capaz de gerar informações para a Contabilidade Financeira. As informações geradas para a contabilidade financeira são tratadas de maneira especial para uso no processo decisório. Por isso podemos dizer que um sistema de informação contábil deve estar em sintonia com as necessidades de informações do negócio em que estiver inserido. Ou seja, deve conter elementos que sejam úteis à empresa e ao processo decisório.

É um sistema de apoio à gestão. Ou seja, um sistema de apoio às decisões que deverão ser tomadas dentro da Empresa.

13

Segundo Gil (1995), "um sistema pode ser definido como uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum".

Há, basicamente, dois tipos de sistemas: o sistema aberto (interage com o meio ambiente) e o sistema fechado (não interage com o meio ambiente). Uma empresa é exemplo de sistema aberto; nela há interação com o ambiente. O sistema fechado, na prática, é abstração; só existe na teoria.



Um sistema de informação tem como elementos básicos: objetivos, ambiente ou processamento, recursos ou entradas do sistema, componentes, administração e controle e saídas do sistema.

É, portanto, um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados em seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

14

Os sistemas de informações podem ser de Apoio às Operações e de Apoio à Gestão.

Os Sistemas de Apoio às Operações têm como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais (compras, estocagem, produção, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção etc.. Portanto, o registro contábil das operações comerciais e financeiras da empresa faz parte do sistema de apoio às operações.

Os Sistemas de Apoio à Gestão preocupam-se, basicamente, com as informações necessárias para gestão econômico-financeira da empresa. O Sistema de Informação Contábil Gerencial é de apoio à gestão, juntamente com os de controladoria e de finanças. Eles têm como base de apoio as informações

de processos e quantitativas geradas pelos sistemas operacionais.

Na montagem de um sistema de informação contábil gerencial, há dois pressupostos básicos:

1. A **necessidade** se relaciona com a utilidade da informação, para gerar benefício aos seus usuários.

2. O **planejamento** e o **controle** implicam determinar que tipo de informações devem ser produzidas e em conhecer os usuários para que o formato dos relatórios se encaixe ao conhecimento contábil.

15

6 - PONTOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL



A **operacionalidade** está relacionada à existência de dados reais, significativos e objetivos.

Operacionalidade significa também relatórios práticos e objetivos. Para a operacionalidade estar presente, os relatórios devem ser:

- concisos;
- elaborados de acordo com a necessidade do usuário (quem vai receber a informação);
- preparados com informações objetivas e de imediato entendimento por quem os utiliza de forma a não gerar dúvidas;
- ter apresentação visual de fácil compreensão.

16

A **integração** do sistema de informação existe quando todas as áreas se interligam ao sistema contábil em utilização, com o mesmo tratamento oferecido ao processamento de dados.

Um sistema de informação contábil integrado se caracteriza pela "navegabilidade" dos informes. A partir do momento em que um dado é coletado, deverá ser utilizado em todos os segmentos do sistema.

Por exemplo, quando se pagar determinada despesa, a mesma classificação da contabilidade financeira deverá ser a da contabilidade de custos, orçamento, tesouraria, fluxo de caixa, etc.

Considerando os gastos com transporte de funcionários, vejamos algumas classificações possíveis:

Área contábil		Tratamento possível
Contabilidade financeira	→	Despesas de salários e encargos
Custeamento do produto	→	Despesas gerais absorvidas
Planejamento financeiro	→	Despesas de transporte

Relatório que demonstra a entrada e saída de dinheiro em um determinado período.

17

No sistema de informação contábil integrado, só haverá um dado e uma só classificação. Caso a empresa admita o tratamento das despesas com transporte de empregados como adicional dos gastos com pessoal (como encargos sociais), todos os utilizadores da informação deverão buscar o dado na contabilidade financeira e transferi-lo para seus eventuais subsistemas; da mesma forma, todos deverão dar o mesmo tratamento, em termos de classificação por tipo de despesa.

E, quando for decidido o tratamento conceitual de uma informação qualquer, ele deverá ser a única forma utilizada em todos os segmentos do sistema.

Uma vez definido o tratamento conceitual, nada impede que lançamentos contábeis sejam feitos em setores da empresa próximos dos fatos contábeis, dispensada a necessidade de relançamento dos dados em estruturas "particulares". Em método de informação contábil integrado, a análise do fato, seguida do registro, deve constar no sistema e ser posta à disposição dos diferentes setores na forma pela qual foi classificada. Não haverá necessidade de reclassificação para outros conjuntos. A informação deverá alimentar um banco de dados único e alimentar todos os sistemas de informação da empresa.



O **custo da informação** deve justificar a existência de um sistema; todavia o cálculo desse custo deve considerar aspectos de eficiência e eficácia da empresa.

O sistema de informação pode representar elevado custo para a empresa no primeiro momento. Entretanto, o seu desenvolvimento e implantação podem ser cruciais à competitividade e à própria sobrevivência da empresa no futuro.

A incorporação dos recursos da informática nas empresas oferece, à maioria delas, condições de manter um sistema contábil de informação. Cabe ao contador torná-lo gerencial.

18

A integração das áreas da empresa leva necessariamente à abrangência maior da estrutura informativa. Um sistema de informação contábil gerencial tem necessariamente que abranger todas as áreas de contabilidade, cujos componentes são: a contabilidade financeira, que compreende a escrituração tradicional, os aspectos tributários e os aspectos societários atuais, registrados em moeda nacional. O segmento é de vital importância, pois contém a arquitetura básica dos planos de contas e os lançamentos, que são indispensáveis para a continuidade e a integração do restante do sistema.

Elenco, lista de todas as contas necessárias aos registros contábeis da empresa, com sua respectiva classificação e codificação.

São os registros de fatos contábeis.

19

O subsistema para gerenciamento de custos é imprescindível quando há necessidade de atendimento às exigências fiscais de integração e coordenação do custeio com o restante da escrituração. O subsistema de custos liga a contabilidade à sua maior área operacional, a produção.

O mais importante nesse complexo de regras são as informações para controle e tomada de decisões.



A área de administração financeira e orçamentos terá suas técnicas orçamentárias integralmente tratadas e inseridas no conjunto de informações contábeis. O tratamento da massa de dados pode variar de orçamentos com informações resumidas a extremamente detalhadas, a critério da administração da empresa.

20

A importância desse subsistema está no fato de que ele alcança todos os níveis de responsabilidade dentro da empresa. O contador gerencial deve envidar esforços no sentido de nunca deixar de fora, de suas informações contábeis, o subsistema orçamentário.

Grandes corporações tendem a estruturar sua forma societária pela constituição de empresas independentes para fabricação e comercialização de produtos. Em tais casos, as técnicas de consolidação de balanço, para reunir os resultados e gerenciar globalmente a corporação, devem ser aplicadas, pois elas são facilmente incorporadas ao sistema de informação contábil. Essas técnicas serão estudadas na disciplina Análise das Demonstrações Financeiras, nos próximos semestres do Curso.

Na arquitetura de um sistema de informação contábil, não devem ficar de fora a coleta, o armazenamento, o processamento dos dados quantitativos das operações da empresa e o subsistema de análises estatísticas e de acompanhamento.

O tratamento dos **dados contábeis** combinados com os dados quantitativos torna mais evidente as tendências da empresa.

Dados quantitativos podem ser quantidades produzidas e vendidas, número de empregados, quantidade de horas trabalhadas, quantidade de pedidos, etc. São dados que constam de outros sistemas, mas que possibilitam análises comparativas no sistema.

21

7 - CONSTRUÇÃO DOS RELATÓRIOS E CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Cada relatório deve ser planejado, em seus mínimos detalhes. Estatísticas inadequadas podem prejudicar sensivelmente um ótimo conteúdo. O contexto deve facilitar a compreensão do destinatário. Ele é o cliente da informação contábil.

Os profissionais de contabilidade não devem se esquecer de que as narrações são lidas, principalmente, por pessoas de formação diferente da sua, não contadores. É preciso ter muito cuidado com a linguagem; há termos que são compreendidos apenas por quem tem formação contábil. Portanto, o profissional atento deverá "procurar" palavras que cheguem mais facilmente a quem se destina o relatório.

É fácil, para quem lida no dia-a-dia, saber que o índice de liquidez corrente é encontrado na divisão do ativo circulante pelo passivo circulante. Todavia, em vez de dizer: **o índice de liquidez da empresa é de 0,9 em função da baixa rotatividade dos estoques, seria melhor dizer: não é possível saldar (pagar) os compromissos de curto prazo, mantidas as quantidades atuais dos produtos vendidos.**

22

Uma informação contábil tem que ser explicitada no menor prazo possível. A informação morosa ou atrasada perde a validade e representa perda de tempo e dinheiro. Por isso, a força da informação contábil está em que tudo se faça rigorosamente nos prazos estipulados pelos usuários, no menor tempo possível. Contudo, é necessário não abusar dos relatórios, se estes forem freqüentes, sem agregação de valor e sem novos fatos, acabarão abandonados e perderão a credibilidade perante a administração.

Os relatórios, em função da periodicidade, no âmbito da Contabilidade Gerencial, podem ser:

- diários;
- semanais;
- quinzenais;
- mensais;
- trimestrais, quadrimestrais e semestrais;
- anuais.

Apesar de a informação contábil ter como normas a exatidão e a veracidade, mais importante do que isso, muitas vezes, é o cumprimento do prazo. Uma informação no prazo é muito mais importante do que a informação precisa, porém atrasada. Todavia, como princípio informacional, os dados contábeis devem ser exatos.

Posição bancária, levantamento de duplicatas em carteira, volumes de produção, quantidades de itens especiais de estoque (itens que precisam acompanhamento em função do alto custo ou da utilização estratégica).

Posições acumuladas (consolidadas) dos relatórios diários e semanais.

Levantamentos e demonstrativos extraídos do Balanço e da DRE comparando o período atual com o mesmo do ano anterior, posição financeira (recursos disponíveis), desempenho por departamento ou setor.

Relatórios com posições dos relatórios anteriores.

Variações patrimoniais, fluxo de fundos, análise financeira, análise de custos, etc.

Comparação entre produção prevista e efetiva; faturamento efetivo comparado com o previsto.

23

Resumo

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como o enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira e na de custos, na análise financeira e de balanços, etc.

Tem a função integrativa das demais áreas da empresa e está diretamente relacionada com a geração e disponibilização de informações para os administradores. Ou seja, para os responsáveis pelas decisões e, conseqüentemente, pelos rumos da empresa.

A Contabilidade Financeira se relaciona com a geração e a disponibilização de informações para os acionistas, credores, instituições financeiras e outros que estão de "fora" da organização.

A Contabilidade Gerencial trabalha com dados e informações de outras áreas.

Informação é o produto de análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados dentro de um contexto para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada.

Os sistemas de informações apresentam vantagens como redução dos custos operacionais; melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço; melhoria nos serviços realizados e oferecidos.

São pontos fundamentais, do Sistema de Informação Contábil, a operacionalidade, a integração e o custo da Informação.

Um sistema de informação contábil gerencial tem necessariamente que abranger todas as áreas de contabilidade.

Cada relatório deve ser planejado, em seus mínimos detalhes. Estatísticas inadequadas poderão prejudicar sensivelmente um ótimo conteúdo. O texto deve estar à altura da compreensão do usuário, a quem se destina o relatório. Ele é o cliente da informação contábil.

UNIDADE 1 – INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE GERENCIAL

MÓDULO 2 – FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

01

1 - OS CUSTOS E A HISTÓRIA

Em linguagem comum, "custo" significa o "preço" que se pagou por algo, ou o sacrifício em função de algum objetivo alcançado. Contabilmente, "custo" significa o quanto foi gasto para produzir ou adquirir certo bem, ou serviço.

Para Ludícibus (1998), a noção de custo está ligada à consideração que se dá em troca de um bem recebido.

Em linguagem comercial ou contábil, custo é o quanto foi despendido para produzir determinado produto ou serviço.

O carpinteiro, por exemplo, para fazer uma cadeira, utiliza de cola, madeira, ferro, parafusos, etc. Além disso, a mão-de-obra do carpinteiro tem um preço que pode ser definido em horas trabalhadas. Logo, o custo dessa cadeira será fixado em função do preço pago por todos os insumos utilizados, mais a mão-de-obra.

02

O termo custo pode ser utilizado quando alguém se refere ao esforço para conseguir algo.

No campo empresarial, devemos destacar a utilização desse conceito sob duas perspectivas diferentes:

- Na Contabilidade de Custos, o conceito de custo está relacionado aos **gastos com o produto durante o processo produtivo**;
- na Contabilidade Gerencial o conceito de custo é ampliado, incluindo alguns gastos na comercialização do produto.

Utilizaremos o primeiro conceito até a unidade 4. A partir da unidade 5 passaremos a adotar a perspectiva mais ampla.



03

A aplicação da teoria de custos remonta à Revolução Industrial, quando já existiam modelos de desenvolvimento de apuração dos dispêndios no processo de produção.

Parece razoável, lógico e fundamentado no raciocínio comercial, que o indivíduo ou a empresa, ao decidir pela venda de algum produto ou serviço, queira saber exatamente quanto lhe custou o bem a vender.

Segundo Crepaldi (1998,) "desde o surgimento da Administração Científica, toda a atenção gerencial foi predominantemente concentrada na área de produção". A preocupação maior era com o estudo de tempos e movimentos, incentivos salariais para incrementar a eficiência, organização, racionalização, programação e controle de produção.

Com a expansão dos mercados, cresce também a concorrência, e o enfoque do *marketing* insere novos custos no processo; já não basta produzir e vender, é necessário pesquisar e descobrir o que o consumidor procura. Isso representa novos custos no processo.

A idéia é que se tenha o custo total e o custo por unidade como elementos necessários para estabelecer-se o preço de venda e garantir a **margem de contribuição** necessária para cobrir as despesas e manter os lucros.

04

2 - CUSTOS, DESPESAS E GASTOS

Gasto é termo genérico. Pode referir-se tanto a custo quanto a despesa.

Os custos são gastos relacionados ao processo de transformação de ativos como, por exemplo, consumo de matéria prima ou salários dos funcionários da área de produção.



Despesas são gastos que provocam redução no patrimônio da empresa como, por exemplo, aluguel pago ou juros sobre empréstimos. Podem também ser definidas como bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.



O quadro, a seguir, demonstra o efeito da despesa no patrimônio.

	Bancos	Material de escritório	Contas a receber	Terrenos	Contas a pagar	Patrimônio líquido
a)	30.000					30.000
b)				10.000	10.000	
c)	-2.000	2.000				
d)	- 4.500					- 4.500
e)	- 3.000					- 3.000
TOTAL	20.500	2.000		10.000	10.000	22.500

- a) Integralização de capital, em dinheiro;
 b) Compra de terrenos a prazo;
 c) Compra de material de escritório, a vista;
d) Aluguel pago;
e) Juros sobre empréstimos.

As letras "d" e "e" mostram o efeito da despesa tornando menor o saldo da conta **Bancos** e reduzindo o **Patrimônio Líquido** da empresa. Observe-se que essa redução do patrimônio ocorre pelo processo de Apuração de Resultado do Exercício.

05

3 - TERMOS UTILIZADOS NA LINGUAGEM CONTÁBIL DE CUSTOS

- Gasto

Exemplos de gastos:

- Gasto com mão-de-obra
- Gasto com aquisição de mercadorias para revenda
- Gasto com aquisição de matérias-primas para industrialização
- Gasto com aquisição de máquinas e equipamentos
- Gasto com energia elétrica
- Gasto com aluguel
- Gasto com reorganização administrativa
- Perda
- Desembolso

Refere-se ao consumo involuntário de bens e serviços. Um incêndio ou desregulagem de uma máquina, por exemplo, poderão provocar perdas de materiais. A perda é contabilizada como despesa.

Refere-se ao pagamento por um bem ou serviço adquirido.

Sacrifício financeiro (em moeda corrente) em função da aquisição de um bem ou serviço. O gasto significa saída de dinheiro ou a promessa de saída quando é feito a prazo.

Valor referente aos gastos com salários e encargos, aplicados à geração de um produto ou serviço. Observe que não é somente o pagamento ao empregado, mas também os encargos decorrentes da legislação trabalhista.

Valor utilizado na composição dos estoques (produtos a serem revendidos) da empresa.

Valor utilizado na compra de materiais que serão transformados durante o processo produtivo.

Valor utilizado na compra de máquinas e equipamentos necessários ao funcionamento da empresa.

Valor referente ao consumo de energia utilizada pela empresa.

Valor gasto na utilização de imóvel de propriedade de outrem. Pode ser custo (quando o imóvel for utilizado para as instalações produtivas) ou despesa (quando utilizado para instalações administrativas).

Contratação de serviços especializados de consultoria.**06**

Os gastos caracterizam-se por:

Investimentos

Consistem nos gastos realizados com a aquisição de equipamentos, instalações, móveis e utensílios, imóveis, marcas e patentes e bens destinados à obtenção de renda.

Utilizando um conceito genérico de investimento, a aquisição de matéria-prima é um investimento. A matéria-prima deve ser considerada custo apenas quando consumida no processo produtivo.

**Custos**

São gastos relativos aos bens e serviços **utilizados na produção** de outros bens e serviços. Os valores atribuídos aos custos dos produtos e serviços são baseados nos respectivos valores de aquisição (utilizando metodologia a ser estudada posteriormente).

Despesas

Consideram-se despesas os gastos com bens e serviços necessários às atividades da empresa, mas não aplicados aos bens ou serviços produzidos.

07**4 - ELEMENTOS FORMADORES E FLUXO DOS ESTOQUES INDUSTRIAIS**

Uma empresa comercial compra e vende mercadorias. O valor da aquisição é utilizado para determinar o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). O lucro da empresa é calculado pela diferença entre os valores de venda (receita) e o CMV. Obviamente, outras despesas também são consideradas, mas o importante é entendermos que as mercadorias são adquiridas e contabilizadas em uma conta de estoque. Quando vendidas, os respectivos valores de aquisição devem ser transferidos para o resultado do exercício por meio do CMV.

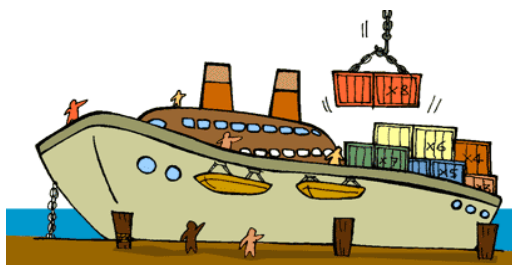
Uma empresa prestadora de serviços apresenta características distintas, pois em vez de Custo das Mercadorias Vendidas, ela terá Custo dos Serviços Prestados (CSP). Esses custos são formados pela mão-de-obra utilizada e materiais aplicados na realização dos serviços.

Assim sendo, em uma empresa industrial teremos o Custo dos Produtos Vendidos (CPV). O termo “produto” indica o processo de fabricação. Neste caso, o lucro deve ser apurado pela diferença entre os valores de venda (receita) e o custo dos produtos vendidos.

O CPV consiste no valor dos produtos acabados, transferidos para o resultado por ocasião da venda. O valor dos produtos acabados decorre do custo da matéria-prima, mão-de-obra e outros gastos aplicados no processo de transformação.

O produto acabado é o resultado do processo de transformação da matéria-prima e outros materiais em um produto com características distintas da matéria-prima e pronto para a venda. Os materiais requisitados diretamente dos fornecedores ou de estoques de materiais da empresa são encaminhados para a fábrica, a fim de serem processados.

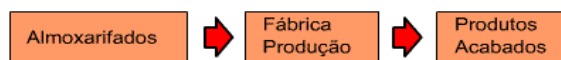
O processamento se dá pela manipulação dos materiais, utilizando-se mão-de-obra, instalações e equipamentos, consumindo recursos diversos e necessários à produção e ao controle. Depois de fabricados, os produtos finais são despachados diretamente aos clientes ou mantidos temporariamente em estoques, até posterior venda.



Os elementos formadores dos estoques industriais (insumos) são:

- as matérias-primas (para consumo no processo produtivo);
- mão-de-obra industrial;
- gastos gerais de fabricação;
- depreciação das instalações e equipamentos industriais.

Veja de forma simplificada o fluxo dos estoques industriais.



08

5 - SISTEMA DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

É o complexo de normas estruturado para coletar, processar e gerar informações sobre o custo dos produtos fabricados em determinado período.

É o segmento fundamental de banco de dados da contabilidade de custos; indica os caminhos de coleta, processamento e saída das informações para o custeio dos produtos.

Com base no processo produtivo da empresa e no correspondente ciclo operacional, a empresa tem condições de escolher o **sistema de acumulação de custos** que se adapta a seu processo produtivo. A indústria cujos produtos são manufaturados por encomenda deverá utilizar o **sistema de acumulação por ordem**. A que fabrica seus produtos em fluxo contínuo de operações deverá utilizar o **sistema de acumulação de custos por processo**. Quando os produtos da empresa iniciam-se em processo contínuo e, nas fases subseqüentes, adotam características de produção em lotes diferentes, deverá utilizar **sistema híbrido**, acumulando os dados de custos do sistema por processo para as fases iniciais e por ordem ou encomenda para as fases finais.



Uma opção para acumulação dos dados de custos é a contabilização por atividades que a empresa mantém, antes da acumulação por produtos. Outra opção é a acumulação dos dados considerando as características de cada insumo, em relação ao tempo e às variáveis que geram esses custos. Ambas as possibilidades são apresentadas por Catelli.

O modo de realizar-se o custeio dos produtos é decisão baseada no **método de custeio** adotado pela empresa. Enquanto o sistema de acumulação de custos se liga ao ciclo operacional e ao processo produtivo, o procedimento de custeio depende da visão conceitual que a empresa tem sobre o modo ideal de custear os produtos. Assim, se a administração da empresa entende que só os custos diretos devem compor o valor dos produtos (custo total), este será o método adotado. O mesmo raciocínio é válido para os demais métodos de custeamento.

As **formas de custeamento** são as opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação determinado pelo processo produtivo e pelo método de custeio adotado. A empresa pode trabalhar com o custeio real, com as informações de eventos econômicos já realizados, com as formas de financiamento previstas e padrões estimados ou orçados. Nada impede também que a empresa trabalhe com os dois, o que é o mais comum.

09

6 - MÉTODOS DE CUSTEAMENTO DO PRODUTO

O método de custeamento define os tipos de gastos que devem formar o custo de cada produto ou serviço, assim como os critérios para apropriação desses gastos a cada unidade produzida. O método mais conhecido e utilizado é chamado "Custeio por Absorção" ou "Custeio Pleno", mas as necessidades empresariais favoreceram o surgimento de muitos métodos, cujos principais citamos a seguir:

1. Custeio por Absorção ou Custeio Pleno
2. Custeio Direto ou Variável
3. Custeio Padrão
4. Custeio Baseado em Atividades
5. Custeio RKW



O Custeio por Absorção é baseado na classificação de custos em diretos e indiretos; todos os custos de produção são incluídos no custo do produto para determinação dos estoques e do resultado. Os gastos realizados fora do processo produtivo são considerados despesas.

O Custeio Variável é baseado na classificação de custos em fixos e variáveis; todos os custos que se alteram conforme a variação na quantidade são incluídos no custo do produto para determinação dos estoques. Os custos fixos, ou seja, aqueles que não se alteram quando a produção é aumentada, são lançados diretamente da Demonstração de Resultados do período como despesas.

O Custeio Padrão determina o custo estimado para os produtos e, posteriormente, compara com o realizado. O custo realizado deve corresponder ao previsto (custo-padrão), sendo as causas das divergências analisadas objetivando melhorias contínuas.

O Custeio Baseado em Atividades foi desenvolvido com a premissa de que são as atividades da empresa que consomem os recursos, portanto, os custos indiretos devem ser apropriados às atividades e depois direcionados aos produtos. Trata-se de uma importante evolução metodológica na determinação e análise dos elementos que compõem os custos de um produto ou serviço.

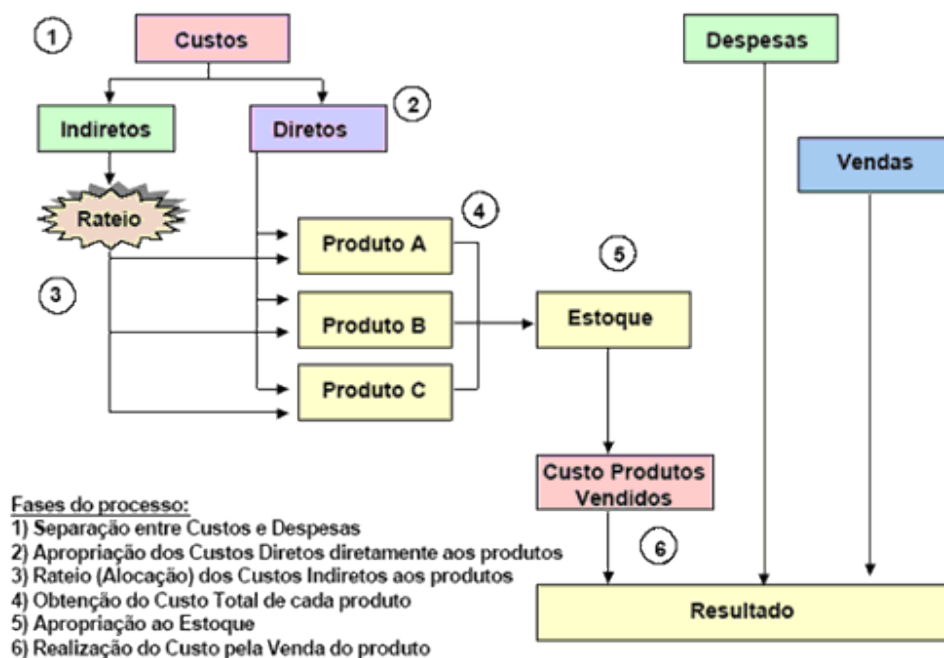
O Custeio RKW (*Reichskuratorium für wirtschaftlichkeit*) é uma metodologia alemã, cuja característica principal é ratear aos produtos todos os custos e despesas. Assim, o custo final do produto inclui os gastos para produzir e vender, incluindo administrar e financiar.

10

7 - CICLO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

O esquema a seguir apresenta de forma resumida, os passos para apuração e contabilização dos custos em uma empresa industrial.

Vejamos:



Vejamos agora um exemplo (adaptado do livro de Contabilidade de Custos do prof. Eliseu Martins) utilizando valores:

Uma indústria registrou os seguintes gastos durante um determinado período contábil:

Comissões de vendedores	80.000
Salários - fábrica	120.000
Matéria-Prima consumida	350.000
Salários - Administração	90.000
Depreciação equipamentos da fábrica	60.000
Despesas Financeiras	50.000
Honorários da Diretoria	40.000

Energia elétrica da fábrica	85.000
Manutenção da fábrica	70.000
Despesas de Entrega	45.000
Correios, Telefone etc	5.000
Mat. Consumo - Escritório	5.000
Seguros - Fábrica	10.000
Mat. Diversos - Fabricação	15.000

1º PASSO: Separar custos e despesas

Comissões de vendedores	80.000	Despesa
Salários - fábrica	120.000	Custo
Matéria-Prima consumida	350.000	Custo
Salários - Administração	90.000	Despesa
Depreciação de equip. da Fábrica	60.000	Custo
Despesas Financeiras	50.000	Despesa
Honorários - Diretoria	40.000	Despesa

Energia elétrica da fábrica	85.000	Custo
Manutenção da fábrica	70.000	Custo
Despesas de Entrega	45.000	Despesa
Correios, Telefone etc	5.000	Despesa
Mat. Consumo - Escritório	5.000	Despesa
Seguros - Fábrica	10.000	Custo
Mat. Diversos - Fabricação	15.000	Custo

TOTAL DE GASTOS NO PERÍODO	1.025.000
-----------------------------------	------------------

Devemos então, separar os custos de produção já classificados:

CUSTOS DE PRODUÇÃO	
Salários - Fábrica	120.000
Matéria Prima Consumida	350.000
Depreciação na Fábrica	60.000
Energia elétrica	85.000
Manutenção da fábrica	70.000
Seguros - Fábrica	10.000
Mat. Diversos - Fabricação	15.000
T O T A L	710.000

Obs: *Este valor integra o custo dos produtos fabricados.*

Restaram assim, as seguintes despesas:

DESPESAS	
DESPESAS ADMINISTRATIVAS:	
Sal. Adm., Honor. Diret., Correios, Mat. Escritório.	140.000
DESPESAS DE VENDAS: Desp. Entrega e Comissão Vendedores	125.000
DESPESAS FINANCEIRAS	50.000
T O T A L G E R A L	315.000

Obs: *As despesas são descarregadas diretamente no resultado do período.*

12

2º PASSO: Classificar os custos em diretos e indiretos e apropriar os custos diretos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser identificados e quantificados em relação ao produto. Os exemplos mais comuns são a matéria-prima e a mão-de-obra direta. Esses dois custos podem ser mensurados com exatidão, enquanto a energia elétrica, por exemplo, dificilmente poderia ser medida em relação a cada produto. Por isso, a energia elétrica é sempre tratada como custo indireto.

A empresa fabrica os produtos **A, B e C** e apresenta os seguintes **custos diretos**:

Matéria-prima 350.000,00
 Mão-de-obra (salários e encargos) 120.000,00
T O T A L470.000,00

Por meio do controle de estoques, foi possível verificar os seguintes **consumos de matéria-prima**, por produto:

Prod. A 75.000,00
 Prod. B 135.000,00
 Prod. C 140.000,00
T O T A L 350.000,00

Obs.: As saídas de matérias-primas são lançadas nas fichas de controle de estoque, por meio das quais podem ser verificados os setores requisitantes e os produtos aos quais foram aplicadas.

Mão-de-obra direta levantada por meio de sistema de apontamento (controle de anotação das horas trabalhadas):

Prod. A 32.000,00
 Prod. B 57.000,00
 Prod. C 31.000,00
T O T A L 120.000,00

Obs.: Cada setor produtivo registra as horas de mão-de-obra aplicadas aos produtos fabricados e a partir destas informações são calculados os custos de mão-de-obra.

Quadro resumo (1º e 2º passos):

Após a identificação dos custos e despesas e classificação dos custos diretos de cada produto, assim como os custos indiretos, podemos organizar as informações da seguinte maneira:

	CUSTOS DIRETOS			CUSTOS INDIRETOS	T O T A L
	Prod. A	Prod. B	Prod. C		
Matéria-prima	75.000	135.000	140.000		350.000

Mão-de-Obra Direta	32.000	57.000	31.000		120.000
Energia elétrica				85.000	85.000
Depreciação				60.000	60.000
Seguros				10.000	10.000
Materiais diversos				15.000	15.000
Manutenção				70.000	70.000
T O T A L	107.000	192.000	171.000	240.000	710.000

13

3º PASSO: Ratear os Custos Indiretos

Os Custos indiretos não podem ser identificados e quantificados em relação aos produtos fabricados. Por isso é necessário estabelecer um critério de rateio para distribuí-los aos produtos. Neste exemplo, os custos indiretos serão alocados aos produtos A, B e C proporcionalmente aos custos diretos de cada produto:

Produtos	Custo Direto	Percentual sobre o total		Custo Indireto	Multiplicador	Custo Indireto alocado
Produto A	107.000	22,8 %	→	240.000	0,228	54.720
Produto B	192.000	40,8 %			0,408	97.920
Produto C	171.000	36,4 %			0,364	87.360
T O T A L	470.000	100,0 %				240.000

4º PASSO: Determinar o Custo Total de cada produto

Com isso, o custo de cada produto terá a seguinte composição:

PRODUTOS	CUSTOS DIRETOS	CUSTOS INDIRETOS	T O T A L
Produto A	107.000	54.720	161.720
Produto B	192.000	97.920	289.920
Produto C	171.000	87.360	258.360
T O T A L	470.000	240.000	710.000

Obs.: Observe-se que os custos indiretos foram rateados aos produtos, considerando-os proporcionais aos custos diretos.

14

5º PASSO: Apropriação ao Estoque

Quando concluídos, os produtos são transferidos para a conta de Estoque de Produtos Acabados, sendo os custos totais determinantes do valor contabilizado. Teremos uma conta analítica para cada tipo de produto:

Estoque de Produtos Acabados – Prod. A: R\$ 161.720,00 (conta analítica)
 Estoque de Produtos Acabados – Prod. B: R\$ 289.920,00 (conta analítica)
 Estoque de Produtos Acabados – Prod. C: R\$ 258.360,00 (conta analítica)
 Estoque de Produtos Acabados: R\$ 710.000,00 (conta sintética)

6º PASSO: Realização do Custo pela Venda

Quando os produtos são vendidos, os respectivos valores de produção devem ser lançados como Custo dos Produtos Vendidos (CPV).

Assim, considerando que todas as unidades do produto “A” foram vendidas por R\$ 300.000,00, teremos:

Receita: R\$ 300.000,00
 CPV: (R\$ 161.720,00)
 Lucro Bruto: R\$ 138.280,00

15

Observem que os custos indiretos podem ser acumulados em uma conta de custos indiretos de fabricação e rateados aos produtos, como apresentado no exemplo, ou podem ser departamentalizados. Nesse caso, atribuem-se a cada departamento os respectivos custos incorridos e, posteriormente, cada departamento deverá destinar aos produtos os respectivos custos conforme a participação do departamento no processo produtivo.

O processo de departamentalização de custos pode ser entendido com o exemplo apresentado a seguir:

- Suponha que uma empresa, que trabalha por processo, utilize três departamentos produtivos: Depto. de Corte, Depto. de Montagem e Depto. de Acabamento. Ela fabrica os produtos PX e PW. Utilizando-se do modelo de conta em "T", razonetes serão abertos para cada um dos departamentos, representando a conta Produção de cada fase. Utiliza-se apenas uma conta de matéria-prima, de mão-de-obra direta e de custos indiretos.

16

Acompanhando-se os fatos contábeis que originaram os lançamentos, identificados nos razonetes, verifica-se a sequência do processo produtivo e da contabilização dos custos utilizando a departamentalização.

(1) aquisição de matéria-prima por \$ 300.000.

(2) Requisição de matéria-prima (\$ 120.000) pelos departamentos de **Corte** (\$ 100.000) e **Montagem** (\$ 20.000). Observe-se que os departamentos têm saldo inicial de estoques de produtos em processo no início do período. Isso significa que existem produtos em processamento, ou seja, produtos cujo

processo de fabricação tenha sido iniciado no mês anterior mas não concluídos nos departamentos.

(3) Atribuição da mão-de-obra direta aos três departamentos: Corte (\$ 50.000), Montagem (\$ 20.000) e Acabamento (\$ 10.000).

(4) Custos indiretos apropriados, segundo uma taxa predeterminada, aos três departamentos: Corte (\$ 30.000), Montagem (\$ 12.500) e Acabamento (\$ 5.500).

17

(5) Transferência do custo dos departamentos para o Estoque de Produtos Acabados, referente à produção concluída no período:

- **Depto. Corte:** 70% dos custos foram transferidos para o prod. **PX** e 30% para o prod. **PW**.
 - **Depto. Montagem:** 60% dos custos foram transferidos para o prod. **PX** e 40% para o **PW**.
 - **Depto. Acabamento:** 50% dos custos foram transferidos para o prod. **PX** e 50% para o **PW**.
- Os custos transferidos podem ser assim demonstrados:

	Corte	Montagem	Acabamento	TOTAL
PX	127.400	31.800	7.900	167.100
PW	54.600	21.200	7.900	83.700
TOTAL	182.000	53.000	15.800	250.800

Obs.: O saldo total de cada departamento pode ser visualizado nos respectivos razonetes, após os lançamentos dos custos de matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação. Esses valores são transferidos aos produtos conforme os percentuais estabelecidos acima. Na prática, as empresas procuram estabelecer uma relação entre o trabalho do departamento e os produtos para distribuição desses custos. Ex.: nº de peças, horas/máquina ou horas/homem aplicadas em cada produto, etc.

18

(6) Venda de produtos PX que custaram \$ 150.000.

MATÉRIA-PRIMA			
	Débito	Crédito	
Sd Inicial			
(1)	300.000	120.000	(2)
S.Final	180.000		

MÃO-DE-OBRA DIRETA			
	Débito	Crédito	
Sd Inicial	80.000		
		80.000	(3)
S.Final	0.0		

CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO			
	Débito	Crédito	
Sd Inicial	48.000		
		48.000	(4)
S.Final	0.0		

FORNECEDORES		
	Débito	Crédito
Sd Inicial		
		300.000 (1)
S.Final		300.000

DEPTO CORTE		
	Débito	Crédito
Sd Inicial	2.000	
(2)	100.000	
(3)	50.000	
(4)	30.000	
		182.000 (5)
S.Final	0.0	

DEPTO MONTAGEM		
	Débito	Crédito
Sd Inicial	500	
(2)	20.000	
(3)	20.000	
(4)	12.500	
		53.000 (5)
S.Final	0.0	

19

DEPTO ACABAMENTO		
	Débito	Crédito
Sd Inicial	300	
(3)	10.000	
(4)	5.500	
		15.800 (5)
S.Final	0,00	

ESTOQUE PROD. ACABADOS (PX)		
	Débito	Crédito
Sd Inicial		
(5)	167.100	
		150.000 (6)
S.Final	17.100	

ESTOQUE PROD. ACABADOS (PW)		
	Débito	Crédito
Sd Inicial		
(5)	83.700	
S.Final	83.700	

CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS		
	Débito	Crédito
(6)	150.000	
S.Final	150.000	

Observa-se que não há saldos remanescentes nas Contas Departamentais, indicando que todos os produtos em processo foram concluídos.

20

Assim, o Depto. de **Corte** tinha \$ 2.000 em processo no início do período, alocou fatores ao custo de \$ 180.000 e transferiu os custos aos dois produtos processados (PX e PW), na proporção do trabalho realizado no departamento em relação a cada produto. O mesmo procedimento foi realizado nos outros departamentos.

Com isso, o estoque inicial de produtos em processo, na verdade, foi "incorporado" ao custo dos insumos adicionais inseridos durante o período e contribuiu para a formação da produção do período, para cada departamento.

Em seguida, parte de um dos produtos acabados (PX) foi vendida, sendo o custo correspondente (\$ 150.000) transferido para a conta de "Custo dos Produtos Vendidos". Com isso, permanece um saldo de \$ 17.100 na conta de Estoque de Produtos Acabados (PX) correspondente aos produtos que não foram

vendidos. A conta CPV acumula o custo de todos os produtos vendidos no período e é deduzida da receita de vendas para determinação do lucro bruto do exercício.

21

RESUMO

Em linguagem comum, "custo" significa o "preço" que se pagou por algo, ou sacrifício, em função de algum objetivo alcançado. Contabilmente, "custo" significa o valor gasto para produzir ou adquirir certo bem, ou serviço.

A aplicação da teoria de custos remonta à Revolução Industrial, quando já existiam modelos de desenvolvimento de apuração de custos.

Gastos é termo genérico; pode referir-se tanto a custos quanto a despesas. Os custos são gastos relacionados ao processo de transformação de ativos. Por exemplo, consumo de matéria prima ou pagamento de salários de funcionários da produção.

Despesas são gastos que provocam redução no patrimônio da empresa. Exemplo: impostos e comissões sobre vendas.

O fluxo dos estoques industriais mostra que a fabricação dos produtos é um processo de transformação de matéria-prima e materiais em produtos acabados. Os materiais requisitados diretamente dos fornecedores ou de estoques de materiais da empresa são encaminhados à fábrica, para processamento.

O Sistema de acumulação de custos é aquele estruturado para coletar, processar e gerar informações sobre o custo dos produtos fabricados, em determinado período.

Método de custeamento do produto é o processo que calcula o custo unitário de um produto, tendo por base os custos diretos e indiretos. Os custos podem também ser classificados em fixos e variáveis. As principais metodologias de custeio utilizadas são: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, custeio baseado em atividades e RKW.

Com o ciclo da contabilidade de custos, o custeamento do processo pode ser departamentalizado; ou seja, atribuem-se a cada departamento os respectivos custos.

UNIDADE 1 – INTRODUÇÃO A CONTABILIDADE GERENCIAL

MÓDULO 3 – DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS BÁSICOS

01

1 - BALANÇO PATRIMONIAL

Principal demonstrativo contábil, o Balanço Patrimonial apresenta a situação da empresa em seus aspectos patrimoniais e financeiros, evidenciando as aplicações dos recursos em bens e direitos (Ativos) e as origens desses recursos (que geram obrigações) representadas no passivo e no patrimônio líquido.

Elabora-se o Balanço Patrimonial segundo os princípios contábeis geralmente aceitos, adotando, entre outras coisas, a moeda corrente do país. A organização das contas em sua estrutura deve seguir a ordem decrescente de liquidez para as contas Ativo e a ordem decrescente de exigibilidade para as contas do Passivo. Dessa forma, a conta mais líquida do Ativo é a conta Caixa e, em seguida, Bancos, Clientes, Estoques, etc. No Passivo, a conta mais exigível é a conta Fornecedores, seguida das Obrigações com empregados (salários a pagar), impostos a recolher, etc..

O Ativo divide-se em Circulante, Realizável a longo prazo e Permanente. O Passivo divide-se em Circulante, Exigível a longo prazo (que registra os capitais de terceiros). O patrimônio líquido posiciona-se do mesmo lado do Passivo no Balanço patrimonial, porém, representa os capitais próprios da empresa, caracteriza-se como obrigação de longo prazo ou, ainda, a parte não exigível.

Capacidade que tem uma conta em representar bens e direitos que possam se tornar líquidos (dinheiro).

Está relacionada aos prazos que a empresa tem para cumprir seus compromissos financeiros.

02

A representação gráfica do Balanço Patrimonial padrão é feita em duas colunas. Na coluna da esquerda, estão as contas de Ativo; na coluna da direita, estão as contas de Passivo e Patrimônio Líquido, conforme estabelecido na Lei 6.404/76.

Balanço Patrimonial (padrão)

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo não Circulante	Passivo não Circulante
	Patrimônio Líquido

Todavia, para fins de análise e comparação, o balanço pode ser apresentado na forma vertical com resultado de mais de um exercício social. O normal é analisar-se a evolução ou os resultados de um período para outro.

Lei 6404 /76, Lei das Sociedades por Ações.

Observando-se um modelo de Balanço Patrimonial, preparado para análise de índices e inferências, é importante lembrar que o total dos Ativos, em qualquer situação, deve ser igual ao total dos Passivos mais o Patrimônio Líquido.

Modelo de Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL		
	31.12.x1	31.12.x2
	R\$	R\$
ATIVO		
CIRCULANTE		
Caixa	1.600,00	3.640,00
Depósitos Bancários à Vista	12.650,00	8.360,00
Clientes	9.500,00	14.500,00
(-) Duplicatas Descontadas	(4.400,00)	(5.240,00)
Estoques	6.700,00	9.600,00
TOTAL DO CIRCULANTE	26.050,00	30.860,00
NÃO CIRCULANTE		
IMOBILIZADO		
Móveis e Utensílios	7.200,00	7.200,00
(-) Depreciações Acumuladas	(1.980,00)	(2.440,00)
TOTAL DO IMOBILIZADO	5.220,00	4.760,00
TOTAL DO ATIVO	31.270,00	35.620,00
PASSIVO		
CIRCULANTE		
Fornecedores	8.580,00	11.700,00
Empréstimos	4.200,00	4.200,00
Juros a Apropriar	(1.700,00)	(2.500,00)
TOTAL DO CIRCULANTE	11.080,00	13.400,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital Social	17.120,00	17.120,00
Ajustes de Avaliações	1.140,00	1.240,00
Reserva de Lucros	1.930,00	3.860,00
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	20.190,00	22.220,00
PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	31.270,00	35.620,00

Observe-se que existem dois períodos representados: o que representa o balanço encerrado em 31.12.x1 e o que representa o balanço encerrado em 31.12.x2. Isso ocorre pelo fato de que, para efeito de análise de desempenho da empresa, são necessários sempre os balanços patrimoniais de dois períodos.



2 - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

Um Balanço Patrimonial sempre deve ser acompanhado de uma Demonstração de Resultados, onde podem ser verificadas as Receitas e Despesas de um período, assim como o lucro ou o prejuízo da empresa, no espaço de tempo considerado.

A Demonstração de Resultados geralmente apresenta informações de dois períodos, de maneira a permitir comparabilidade, assim como ocorre com o balanço patrimonial.

O resultado é dado pela equação:

$$\text{Resultado} = \text{Receitas} - (\text{Despesas} + \text{Custos})$$

Portanto, da Receita Bruta - que pode, por exemplo, ser representada pelas Vendas, numa empresa comercial - são deduzidos os descontos concedidos, abatimentos e devoluções, o custo das mercadorias vendidas ou o custo dos serviços prestados, no caso de empresa de prestação de serviços. O resultado, até esse ponto, informa o lucro bruto, de onde são deduzidas as despesas operacionais, o que caracteriza o resultado operacional da empresa no período. As mudanças recentes da Lei das Sociedades Anônimas, implementadas por meio da Lei nº 11.638/09, estabeleceram que todas as receitas e despesas da empresa devem ser consideradas operacionais, visando a padronização de normas internacionais. Assim, as receitas obtidas com a venda de imobilizado, por exemplo, passaram a ser tratadas como outras receitas operacionais.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
	31.12.x1	31.12.x2
	R\$	R\$
Vendas de Mercadorias	10.560,00	12.600,00
(-) Devolução de Vendas	(200,00)	(450,00)
(-) ICMS sobre Vendas	(1.250,00)	(1.490,00)
Receita Líquida	9.110,00	10.660,00
(-) Custo de Mercadorias Vendidas	(2.800,00)	(4.700,00)
= Resultado Bruto	6.310,00	5.960,00
(-) Despesas com Vendas	(540,00)	(670,00)
(-) Despesas Administrativas	(3.340,00)	(4.140,00)
(+) Resultado Financeiro	100,00	130,00
(=) Resultado Operacional	2.530,00	1.280,00
Outras Receitas/ (-) Despesas Operacionais	(600,00)	650,00
(=) Resultado Líquido	1.930,00	1.930,00

Algumas considerações são necessárias com relação às despesas de depreciação (despesas extra-caixa) e as receitas e despesas financeiras. A despesa de depreciação é registrada na Demonstração como

despesa comum, apesar do processo diferenciado que sofre antes do lançamento. As despesas de depreciação têm como contrapartida a conta patrimonial "depreciação acumulada".

As receitas e despesas financeiras são ganhos e gastos com atividades que não se caracterizam como o "negócio" da empresa. Em regime inflacionário, além dos juros, teríamos a contabilização das atualizações monetárias das aplicações financeiras e dos empréstimos e financiamentos.

06

3 - DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

Tem por finalidade complementar os dados da movimentação ocorrida no período, inicialmente evidenciada pela demonstração de resultados. O Balanço Patrimonial contém toda a informação acumulada dos investimentos efetuados e dos recursos obtidos; mas não deixa claro o quanto de recursos foi requerido no último exercício e onde eles foram aplicados.



Com esse relatório, ficará claro se houve boa correlação entre os tipos de recursos obtidos e suas aplicações. Exemplificando: se a empresa aportou substanciais recursos de longo prazo durante o exercício, deveria ter aplicações similares nos ativos permanentes.

Da mesma forma, se houver investimentos relevantes no capital de giro, eles deveriam ter sido gerados pelas operações.

É claro que situações diversas podem ocorrer, mas são exemplos da finalidade do relatório e das análises que poderão ser feitas.

07

Como o ativo representa as aplicações de recursos, e o Passivo representa as fontes de recursos, o relatório basicamente evidencia a variação que houve entre os dados do Balanço inicial e os dados do Balanço final. Os incrementos do Ativo são as aplicações de recursos no período, e os incrementos do Passivo são as fontes obtidas no período. Se, em vez de aumento, houver reduções em alguns dos itens, ocorre inversão de colocação.

Reduções do Ativo são fontes de recursos, e reduções do Passivo são aplicações de recursos.



A conta de Lucros acumulados no Patrimônio líquido é que faz a ligação com a demonstração de resultados, razão por que o incremento dessa conta é obtido da demonstração de resultados.

08

4 - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido, também denominada de DMPL, apresenta a movimentação ocorrida no capital próprio durante o exercício social. Representa, pois, detalhamento das contas existentes no patrimônio líquido.

Considere-se o exemplo das Lojas AR, apresentado no quadro logo a seguir. As informações são apresentadas em cinco colunas com as principais contas do patrimônio líquido, além da última coluna do total. O quadro também mostra alguns eventos ocorridos ao longo do exercício social X7.



Ao final do ano X6, as Lojas AR possuíam o capital social de R\$ 15,8 milhões, reserva de capital de R\$ 0,2 milhão e reserva de lucros de R\$ 7,8 milhões, totalizando o patrimônio líquido de R\$ 23,8 milhões. Ao longo de X7, ocorreram cinco eventos que afetaram essa posição.

No dia 16 de abril, a empresa transferiu R\$ 5,6 milhões da reserva de lucros para o capital social. Essa transação não afeta o montante total do capital próprio, sendo mera transferência interna entre as contas do patrimônio líquido da entidade.



09

Posteriormente, a empresa adquiriu suas ações no mercado, fato que resultou nas ações em tesouraria.

Parte da reserva de lucro foi utilizada para o pagamento de dividendos do ano anterior. Finalmente, as duas últimas operações do patrimônio líquido decorreram do resultado da empresa no exercício.

Inicialmente, o resultado negativo é lançado na conta de prejuízos acumulados. Parte desse desempenho negativo pode ser absorvido pela reserva de lucros, como se pode verificar no quadro de "Modelo de Demonstração de Muta  o do Patrimônio das Lojas AR".

De concreto, temos a distribui  o de dividendos do ano anterior, as a  es em tesouraria e o resultado negativo refletindo nas contas do patrimônio líquido.

Modelo de Demonstr  o de muta  o do patrimônio das Lojas AR

em R\$ mil

	Capital Social	Reserva de Capital	Reserva de Lucros	(Preju��os) Lucros Acumulados	A��es em Tesouraria	Total
Saldo em 31 de dezembro de X6	15.813	189	7.831	-	-	23.833
Aumento de Capital em 16-4-X7	5.635	-	(5.635)	-	-	-
A��es em Tesouraria	-	-	-	-	(383)	(383)
Dividendos de X6	-	-	(16)	-	-	(16)
Preju��o L��quido do Exerc��cio	-	-	-	(14.651)	-	(14.651)
Compens��o dos Preju��os	-	-	(2.180)	2.180	-	-
Saldo em 31 de dezembro de X7	21.448	189	-	(12.471)	(383)	8.783

Fonte: César & Tristão 2000

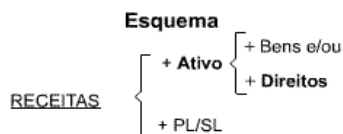
10

5 - A APURA  O DE RESULTADO E O REFLEXO NO BALANÇO PATRIMONIAL

Sabe-se que    fun  o econ  mica da contabilidade apurar o resultado. Resultado, de forma simplificada,    a diferença entre o valor das Despesas e o valor das Receitas. O resultado pode ser:

- Positivo ou Lucro;
- Negativo ou Prejuízo;
- Nulo.

Receitas - são entradas de elementos para o Ativo da empresa, na forma de bens ou direitos que sempre provocam aumento da situa  o líquida.



Despesas - são gastos incorridos para, direta ou indiretamente, gerar Receitas. As Despesas podem diminuir o Ativo e/ou aumentar o Passivo exigível, mas sempre provocam diminuições na Situação Líquida ou Patrimônio Líquido.

Esquema

$$\begin{array}{l} \text{DESPESAS} \left\{ \begin{array}{l} (-) \text{ Ativo e/ou} \\ + \text{ Passivo Exigível} \\ (-) \text{ PL/SL} \end{array} \right. \end{array}$$

Ocorre quando o valor das Receitas é igual ao valor das Despesas.

Ocorre quando o valor das Receitas é inferior ao valor das Despesas;

Ocorre quando o valor das Receitas é superior ao valor das Despesas;

11

Exemplo de Apuração de Resultado com Lucro

Patrimônio inicial da empresa SUL Ltda.

ATIVO		PASSIVO	
Bens	100,00	EXIGÍVEL	
		Obrigações	30,00
Direitos	50,00	PL/SL	120,00
TOTAL	150,00	TOTAL	150,00

Vamos considerar que a situação patrimonial da empresa Sul é representada pelo Balanço acima. Qual o efeito dos fatos 1 e 2 descritos abaixo nesse patrimônio?

Fato 1) - A Empresa Sul Ltda. prestou serviços no valor total de R\$ 50,00, recebendo R\$ 30,00 em dinheiro e R\$ 20,00 a serem recebidos em 30 dias.

Esquema

$$\begin{array}{l} \text{RECEITAS} \\ + \text{ PL} = \text{R\$ } 50,00 \end{array} \left\{ \begin{array}{l} + \text{ Caixa } \text{R\$ } 30,00 \\ \quad \text{(Bens)} \\ + \text{ Direitos } \text{R\$ } 20,00 \\ + \text{ ATIVO } \text{R\$ } 50,00 \end{array} \right.$$

Fato 2) - Para prestar os serviços acima, a Empresa Sul S/C Ltda. contratou dois profissionais autônomos, no valor total de R\$ 30,00; o primeiro recebeu R\$ 10,00 em dinheiro, e o segundo vai receber R\$ 20,00, em 30 dias.

Esquema	
DESPESAS (-) PL = R\$ 30,00	(-) Caixa R\$ 10,00
	(Bens)
	+ Obrigações <u>R\$ 20,00 (PE)</u> R\$ 30,00

12

Portanto, após os fatos, a empresa apresenta nova composição patrimonial, conforme abaixo:

Novo Patrimônio da Empresa Sul Ltda.

ATIVO	PASSIVO
Bens100,00	<u>EXIGÍVEL</u>
+ 30,00	Obrigações 30,00
<u>(-) 10,00</u> 120,00	+ <u>20,00</u> 50,00
Direitos 50,00	PL/SL 120,00
+ <u>20,00</u> 70,00	Receitas + 50,00
	Despesas (-) <u>30,00</u> <u>20,00*</u> <u>140,00</u>
TOTAL DO ATIVO <u>190,00</u>	TOTAL DO PASSIVO <u>190,00</u>

(*) Lucro apurado nas operações.

As Receitas somaram \$ 50,00, e as Despesas somaram \$ 30,00. A Diferença, \$ 20,00 (nesse caso, Lucro), é o que influencia o Patrimônio Líquido ou a Situação Líquida da empresa, que passa de \$ 120,00 para \$ 140,00.

O fato 1 gerou aumento dos bens da empresa em \$ 30,00 e aumento dos Direitos em \$ 20,00.

O fato 2 gerou redução dos bens da empresa em \$ 10,00 e aumento das Obrigações em \$ 20,00.

13

Exemplo de Apuração de Resultado com Prejuízo

Imaginando-se uma apuração de resultados com prejuízo, deduz-se que as Despesas devem ser maiores que as Receitas. Logo, ocorreria a seguinte situação:

Fato 1) - A Empresa Sul Ltda. prestou serviços no valor total de R\$ 50,00 recebendo R\$ 30,00 em dinheiro e R\$ 20,00 a serem recebidos em 30 dias;

Fato 2) - Para prestar os serviços acima, a Empresa Sul Ltda. contratou dois profissionais autônomos, no valor total de R\$ 60,00; o primeiro recebeu R\$ 40,00 em dinheiro, e o segundo vai receber R\$ 20,00, em 30 dias.

Novo Patrimônio da Empresa Sul Ltda.

ATIVO	PASSIVO
Bens 100,00	EXIGÍVEL
+ 30,00	Obrigações 30,00
<u>(-) 40,00</u> 90,00	+ 20,00 50,00
Direitos 50,00	PL/SL 120,00
+ 20,00 70,00	Receitas + 50,00
	Despesas (-) 60,00 -10,00* 110,00
TOTAL DO ATIVO 160,00	TOTAL DO PASSIVO 160,00

(*)Prejuízo apurado nas operações.

As Receitas somaram \$ 50,00, e as Despesas somaram \$ 60,00. A Diferença, \$ 10,00 (nesse caso, prejuízo), é o que influencia o Patrimônio Líquido ou a Situação Líquida da empresa, que passa de \$ 120,00 para \$ 110,00.

O fato 1 gerou aumento dos bens da empresa em \$ 30,00 e aumento dos Direitos em \$ 20,00.

O fato 2 gerou redução dos bens da empresa em \$ 40,00 e aumento das Obrigações em \$ 20,00.

14

6 - DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS BÁSICOS E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Nos demonstrativos contábeis básicos estarão informações fundamentais para integração com relatórios futuros. Dessa forma, além das informações tradicionais que a contabilidade fornece para a elaboração dos relatórios contábeis básicos, esses deverão conter as informações das contas adicionais planejadas na estruturação do sistema de informação contábil gerencial.

No quadro "Balanço Patrimonial" pode-se verificar as contas adicionais (sombreadas). Essas informações das contas adicionais, normalmente, não deverão ser evidenciadas nos relatórios finais para os usuários, já que são informações de banco de dados que deverão ser utilizadas na integração com outros relatórios do sistema de informação.

Contas criadas especialmente para detalhar a movimentação ocorrida em outra conta.

Balanço patrimonial

Fonte: Padoveze (2000)

	PERÍODO 0-\$	PERÍODO 1-\$	PERÍODO 2-\$	
ATIVO				
CIRCULANTE	5667900,00	8364651,00	10933396,00	
Caixa/Bancos/Aplicações Financeiras	400000,00	1129077,00	683391,00	
Clientes	3128900,00	3566843,00	4664727,00	
Estoques	2139000,00	3668731,00	5585278,00	
Materiais	948000,00	1524948,00	2572272,00	
Processo	406000,00	751717,00	1103225,00	
Acabados	785000,00	1392066,00	1909781,00	
NÃO CIRCULANTE	6200000,00	6712550,00	8004000,00	
Investimentos - Equivalência Patrimonial	300000,00	358800,00	455400,00	
Imobilizado	5900000,00	6353750,00	7548600,00	
Terrenos	610000	701500,00	841800,00	
Prédios	2500000,00	2875000,00	3450000,00	
Depreciação Acumulada	(920000,00)	(1173000,00)	(1545600,00)	
Equipamentos	6350000,00	7762500,00	10419000,00	
Depreciação Acumulada	(2640000,00)	(3812250,00)	(5616600,00)	
Movimentação do Permanente		498750,00	1263850,00	Contas Adicionais
Aquisições do período		460000,00	1104000,00	
Baixas do período		0,00	0,00	
Correção Monetária		930000,00	1339750,00	
Depreciações		891250,00	1179900,00	
TOTAL DO ATIVO	11867900,00	15077201,00	18937396,00	

Fonte: Padoveze (2000)

PASSIVO			
CIRCULANTE	2752100,00	4269871,00	5352727,00
Fornecedores	713600,00	715936,00	1166950,00
Impostos a Recolher - sobre mercadorias	1435200,00	1836348,00	2068158,00
Salários e Encargos	170600,00	610351,00	1061480,00
Outras Contas	82700,00	95067,00	167267,00
Impostos sobre o Lucro	200000,00	522688,00	452959,00
Dividendos e Participações	150000,00	489481,00	435913,00
NÃO CIRCULANTE	3600000,00	3726000,00	4794400,00
Exigível a Longo Prazo	3600000,00	3726000,00	4974400,00
Financiamentos	3600000,00	3726000,00	4974400,00
Entradas do mês		0	1000000,00
Pagamentos do mês		724500,00	832140,00
Contrapartida		(724500,00)	167860,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	5515800,00	7081330,00	8610269,00
Capital Social	5000000,00	6325000,00	7590000,00
Ações do Capital - quantidade	800000,00	880000,00	880000,00
Contrapartida	800000,00	880000,00	880000,00
Lucros Acumulados Anteriores	515800,00	593170,00	711804,00
Resultado do Período - Acumulado	0,00	163160,00	308465,00
Movimentação do PL	0,00		
Integralizações de Capital	0,00	575000,00	0,00
Outros Acréscimos	0,00	0,00	0,00
Correção Monetária	0,00	827370,00	1383634,00
TOTAL DO PASSIVO	11867900,00	15077201,00	18937396,00

Contas
AdicionaisContas
AdicionaisContas
Adicionais

As contas em negrito no Balanço Patrimonial são criadas à medida que forem planejadas e definidas como necessárias ao sistema de informação. É possível verificar que o grupo que representa o Patrimônio Líquido tem diversas contas adicionais criadas, no sentido de evidenciar a variação ocorrida no capital, como por exemplo, a conta **Integralizações do capital**, **Correção monetária**, **outros acréscimos**, etc.

16

Na Demonstração do Resultado do exercício, podem ser percebidos dois períodos. Neles, destacam-se, também, contas adicionais criadas para facilitar a análise. Verifica-se que o custo dos produtos vendidos teve várias contas adicionais criadas tais como **Compras brutas de materiais**, **Impostos sobre compras**, etc.

Fonte: Padoveze (2000)

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO			
	PERÍODO 1	PERÍODO 2	TOTAL
	\$	\$	\$
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	14.267.372	18.658.907	32.926.279
Impostos sobre vendas	-2.870.297	-3.753.458	-6.623.755
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	11.397.075	14.905.449	26.302.524
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	6.813.787	9.648.493	16.462.280
Compra de Materiais - Brutas	4.295.617	7.001.699	11.297.316
Impostos sobre Compras	1.033.949	1.685.299	2.719.248
Compras de Materiais - Líquidas	3.261.668	5.316.400	8.578.068
Consumo de Materiais - Preços Atuais	3.261.515	4.751.855	8.013.370
Diferença para Preços Médios	-576.795	-482.778	-1.059.573
Consumo de Materiais - Preços Médios	2.684.720	4.269.076	6.953.796
Mão-de-Obra Direta	2.318.400	2.782.080	5.100.480
Mão-de-Obra Indireta	1.352.400	1.622.880	2.975.280
Despesas Gerais	621.000	785.220	1.406.220
Depreciação	790.050	1.058.460	1.848.510
Variação dos Estoques de Produção	-952.783	-869.223	-1.822.006
LUCRO BRUTO	4.583.288	5.256.956	9.840.244
DESPESAS OPERACIONAIS	2.712.689	3.281.880	5.994.569
COMERCIAIS	1.766.009	2.145.864	3.911.873
Salários	1.014.300	1.217.160	2.231.460
Despesas Gerais	705.709	873.504	1.579.213
Depreciação	46.000	55.200	101.200
ADMINISTRATIVAS	946.680	1.136.016	2.082.696
Salários	546.480	655.776	1.202.256
Despesas Gerais	345.000	414.000	759.000
Depreciação	55.200	66.240	121.440
LUCRO OPERACIONAL I	1.870.599	1.975.076	3.845.675
DESPESAS FINANCEIRAS	900.500	1.207.078	2.107.578
Com Financiamentos	850.500	1.080.540	1.931.040
Correção Impostos sobre Lucros	30.000	104.538	134.538
Outras	20.000	22.000	42.000
RECEITAS FINANCEIRAS	88.800	282.462	371.262
Com Aplicações	73.800	266.462	340.262
Outras	15.000	16.000	31.000
SALDO DE CORREÇÃO MONETÁRIA	102.630	-43.884	58.746
Correção do Patrimônio Líquido	827.370	1.383.634	2.211.004
Correção do Ativo Permanente	930.000	1.339.750	2.168.105
LUCRO OPERACIONAL II	1.161.529	1.006.576	2.168.105
Equivalência Patrimonial	13.800	27.600	41.400
Impostos sobre o Lucro	-522.688	-452.959	-975.647
LUCRO LÍQUIDO APÓS IMP. S/ O LUCRO	652.641	581.217	1.233.858
Distribuição de Resultados	-489.481	-435.913	-925.394
LUCRO LÍQUIDO	163.160	145.304	308.464
Os períodos 1 e 2 devem ser entendidos como movimentação semestral			

Contas
AdicionaisContas
Adicionais

RESUMO

O Balanço Patrimonial apresenta a situação da empresa em seus aspectos patrimoniais e financeiros. Evidencia as aplicações dos recursos em bens e direitos (Ativos) e as origens desses recursos (que geram obrigações) representadas no Passivo e no Patrimônio Líquido.

A demonstração de resultado do exercício traz as Receitas e as Despesas de um período de forma a evidenciar o lucro ou o prejuízo da empresa no espaço de tempo considerado.

A demonstração das origens e aplicações de recursos tem por finalidade complementar os dados da movimentação ocorrida no período, inicialmente evidenciada pela demonstração de resultados. O Balanço Patrimonial contém toda a informação **acumulada** dos investimentos efetuados e dos recursos obtidos, mas não deixa claro o quanto de recursos foi requerido no último exercício e onde eles foram aplicados.

A Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido, também denominada de DMPL, apresenta a movimentação ocorrida no capital próprio durante o exercício social. Representa, pois, detalhamento das contas existentes no Patrimônio Líquido.

É função econômica da contabilidade apurar o Resultado que, de forma simplificada, é a diferença entre o valor das despesas e o valor das receitas. O resultado pode ser: positivo ou lucro, quando o valor das Receitas é superior ao valor das Despesas; negativo ou prejuízo, quando o valor das Receitas é inferior ao valor das Despesas e é nulo, quando o valor das Receitas é igual ao valor das Despesas.

Nos demonstrativos contábeis básicos, estarão informações fundamentais para integração com relatórios futuros.