

## UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### MÓDULO 1 – ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO E BALANÇETE DE VERIFICAÇÃO

01

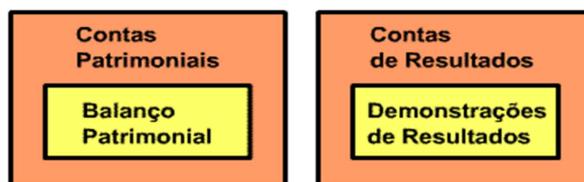
#### 1 - CONTAS PATRIMONIAIS E CONTAS DE RESULTADO

As contas podem ser classificadas em dois grandes grupos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado.

As Contas Patrimoniais representam os elementos patrimoniais do ATIVO e PASSIVO, ou seja, caracterizam **bens, direitos, obrigações** e **patrimônio líquido**. Elas são, também, denominadas permanentes, pois sempre existirão enquanto durarem os elementos patrimoniais que representam.

As Contas de Resultado têm a função de registrar informações sobre despesas e receitas; assim sendo, elas não representam nenhum elemento patrimonial do ATIVO e PASSIVO. Elas são chamadas contas transitórias, pois só duram um Exercício Financeiro.

As Contas Patrimoniais fazem parte do Balanço Patrimonial e não são utilizadas para a Demonstração de Resultados, enquanto as Contas de Resultado só são utilizadas para a Demonstração de Resultados e não fazem parte do Balanço Patrimonial. Veja a utilização das Contas na elaboração de Demonstrações Contábeis:



É o período de um ano, em que se faz a apuração do resultado. Ele não precisa coincidir com o ano civil, mas deve ter 12 meses.

02

O processo com as Contas de Resultado é o seguinte:

- no primeiro dia do exercício, são abertas com saldo zero;
- durante o período analisado recebem os dados de forma cumulativa, partindo de zero até chegar ao total do exercício;
- as contas de despesas só recebem lançamentos a débito e as contas de receitas só recebem lançamentos a crédito;
- ao final do período analisado, após obtida a informação de Lucro ou Prejuízo do período, as contas são zeradas (encerradas), para que no próximo exercício seu saldo parte de zero.



As contas de apuração são Contas de Resultado em que o saldo final não é definido antecipadamente, podendo ter saldo credor ou devedor. O exemplo clássico é a conta que faz o encerramento das Contas de Resultado, denominada "Lucros e Perdas" ou "Resultado do Exercício". Todas as contas de despesas e receitas são nela lançadas, apurando-se o Lucro (saldo credor) ou Prejuízo (saldo devedor).

03

À medida que vão acontecendo as diversas operações realizadas pela empresa, elas vão sendo contabilizadas. Assim, durante o Exercício Financeiro, vão ocorrendo variações positivas e negativas nos componentes patrimoniais, provenientes do aumento ou diminuição de valor, não só nas Contas Patrimoniais (bens, direitos e obrigações), como nas Contas de Resultado (receitas e despesas).

A cada Exercício Financeiro a empresa deve apurar o resultado dos seus negócios. A Contabilidade confronta a receita com as despesas para saber se a empresa obteve lucro ou prejuízo. Se a receita foi maior que as despesas a empresa teve lucro. Se ocorreu o contrário, teve prejuízo.



04

O encerramento das Contas de Resultado ao final do período é necessário porque não se pode misturar despesas e receitas de um período com gastos e ganhos do exercício seguinte, e assim sucessivamente. Dessa forma, depois de apurado o lucro ou prejuízo, é preciso deixar as contas de despesas e receitas com saldo zero, para que, quando se iniciar a contabilização do próximo período, os dados não venham a misturar-se.

O processo de zerar os saldos das contas de despesas e receitas ao final do exercício é denominado encerramento das Contas de Resultado.

Ao final do período, quando se vai fazer a apuração do lucro, faz-se ao mesmo tempo o encerramento das Contas de Resultado e o **levantamento do Balanço Patrimonial**.

O primeiro passo a executar é a criação da conta de apuração "**Lucros e Perdas**" ou "**Resultado do Exercício**", que servirá de resumo de todas as Contas de Resultado (despesas e receitas).

O segundo passo é transferir para essa conta todos os saldos das contas de despesas e receitas, zerando-as. Para tanto, as contas de despesas terão um lançamento a crédito do valor total de seu saldo final, em contrapartida a débito em Lucros e Perdas; enquanto as contas de receitas terão um lançamento a débito de seu saldo final, creditando-se a Lucros e Perdas.

A conta de Lucros e Perdas é uma conta de apuração, ou seja, é uma conta de caráter intermediário e transitório, com a finalidade única de apurar um valor, o lucro ou prejuízo. Por isso, ela é aberta no fim do exercício e encerrada no mesmo dia.

05

Após apuração do lucro do período, deverão ser verificadas as distribuições e constituições de reservas de lucros. Assim, a conta Lucros e Perdas terá o seu saldo eliminado pelas distribuições de lucros e transferências para as contas de Reservas de Lucros.

No caso de prejuízo, o saldo deverá ser transferido para a conta Prejuízos Acumulados.

06

## 2 - BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

O Razão é o livro contábil por excelência, em que o contabilista apura o saldo das contas e a sua movimentação.

Numa empresa média ou grande, o número de contas a serem controladas é muito grande. Diante disso, sentiu-se a necessidade de um relatório que simplificasse ainda mais o livro Razão. Criou-se o Balancete de Verificação, que é a listagem das contas, contendo os saldos devedores numa coluna e os saldos credores em outra.

O Balancete é essencialmente uma ferramenta de trabalho do contabilista. A palavra verificação vem do fato de que o Balancete serve para comprovar a exatidão dos registros feitos no livro Razão. Por exemplo, se o Balancete acusar soma dos débitos diferente da soma dos créditos, é porque algum lançamento está sem contrapartida, isto é, possui só débito ou crédito escrito no livro Razão.



Embora o Balancete seja de muita utilidade, não detectará toda a amplitude de erros que possam existir nos lançamentos contábeis. Por exemplo, ele não evidencia o débito ou o crédito na conta errada, uma vez que os totais do Balancete continuarão iguais.

Não se deve confundir Balancete com Balanço. O Balanço Patrimonial é uma peça contábil acabada, pronta para todos os usuários da informação, sejam eles usuários internos ou externos. O Balancete é de utilização do contador e dos usuários internos que conhecem tecnicamente a informação contábil. Eis porque, geralmente, o Balancete é enviado aos diretores das áreas administrativas e financeiras.

A diferença fundamental entre o Balancete e o Balanço é que no Balancete constam as Contas de Resultado (despesas e receitas), que compõem a Demonstração de Resultados do Exercício, enquanto no Balanço Patrimonial tais valores estão sintetizados na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados do grupo Patrimônio Líquido.

O Balancete serve como base para a elaboração de relatórios contábeis, como o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício. Observe.



A periodicidade do levantamento do Balancete fica a critério de cada entidade, mas, em geral, ele é feito mensalmente. O Balancete, além de possibilitar a identificação de erros cometidos na escrituração, permite ao administrador acompanhar os efeitos de sua gestão, orientando-o na tomada de decisões.

O primeiro passo a ser dado para o encerramento do Exercício Financeiro de uma empresa é o levantamento do Primeiro Balancete Final de Verificação (Antes dos Ajustes), na mesma data que representará o saldo de todas as Contas Patrimoniais e de Resultado.

Vejamos um exemplo completo da elaboração de um Balancete de Verificação, iniciando pela identificação das operações da empresa, contabilização e verificação dos saldos por meio do balancete:

1. Constituição da empresa com Capital em dinheiro de R\$ 500;
2. Aumento de Capital em bens, sendo R\$ 600 em Prédios e R\$ 450 em Terrenos;
3. Depósito de R\$ 350 em Banco (BEG);
4. Aplicação financeira em cheque no montante de R\$ 250;

5. Compra de mercadorias para revenda, no total de R\$ 480, sendo R\$ 80 com cheque e R\$ 400 a prazo;
6. R\$ 45 referente a pagamento de despesas de cartório;
7. Rendimento creditado no valor de R\$ 25, proveniente de aplicação financeira;
8. Venda de uma mercadoria (adquirida por R\$ 150) por R\$ 300, sendo R\$ 200 recebidos em dinheiro a vista e R\$ 100 a prazo, com emissão de promissória;
9. R\$ 20 de pagamento de comissão a vendedor em dinheiro;
10. 0. Pagamento parcial de R\$ 130 a fornecedor em dinheiro.

Continuando, atribui-se um código numérico a cada conta (para poder-se utilizar a coluna de contrapartida) e passa-se à escrituração do razão das contas envolvidas.

Conta: CAIXA Código: 111						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
01	231	Entrada de Capital			500	D
03	112	Depósito bancário	500	350	150	D
06	321	Despesas de cartório		45	105	D
08	401	Vendas a vista			305	D
09	331	Despesas de comissões	200	20	285	D
10	222	Pagamento a fornecedor		130	155	D

Conta: BANCOS Código: 112						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
03	111	Depósito em dinheiro	350		350	D
04	113	Aplicação financeira		250	100	D
05	121	Compra de mercadorias		80	20	D

Conta: APLICAÇÕES FINANCEIRAS Código: 113						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
04	112	Aplicação financeira	250		250	D
07	421	Juros creditados	25		275	D

Conta: MERCADORIAS EM ESTOQUE Código: 121						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
05	112	Compra mercadorias a vista	80		80	D
05	222	Compra mercadorias a prazo	400		480	D
08	301	Baixa custo de venda		150	330	D

Conta: PROMISSÓRIAS A RECEBER Código: 122						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
08	401	Venda mercadorias a prazo	100		100	D

Conta: TERRENOS Código: 151						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC

02	231	Aumento de Capital	450		450	D
Conta: PRÉDIOS Código: 152						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
02	231	Aumento de Capital	600		600	D
Conta: DESPESAS DE CARTÓRIO Código: 321						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
06	111	Pagamento em dinheiro	45		45	D
Conta: DESPESAS DE COMISSÕES Código: 331						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
09	111	Pagamento de comissão em dinheiro	20		20	D
Conta: CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS Código: 301						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
08	121	Valor do custo de venda	150		150	D
Conta: FORNECEDORES Código: 222						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
05	121	Compra de mercadorias	130	400	400	C
10	111	Pagamento em dinheiro		270	270	C
Conta: CAPITAL SOCIAL Código: 231						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
01	111			500	500	C
02	151	Entrada em dinheiro		450	950	C
02	152	Aumento de Capital em bens imóveis		600	1.550	C
Conta: VENDAS Código: 401						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
08	111	Vendas a vista		200	200	C
08	122	Vendas a prazo		100	300	C
Conta: RECEITAS FINANCEIRAS Código: 421						
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	DC
01	113	Juros creditados aplicação financeira		25	25	C

09

A seguir, os mesmos fatos serão mostrados em contas T:

- primeiro serão apresentadas as CONTAS DE ATIVO:

Caixa		Bancos		Aplicações Financeiras	
( <sup>1</sup> )500	350( <sup>3</sup> )	( <sup>3</sup> )350	250( <sup>4</sup> )	( <sup>4</sup> )250	
( <sup>8</sup> )200	45( <sup>6</sup> )		80( <sup>5</sup> )	( <sup>7</sup> ) 25	
	20( <sup>9</sup> )				
	130( <sup>10</sup> )				
155		20		275	

#### Mercadorias em Estoque

( <sup>5</sup> ) 80	150( <sup>8</sup> )
( <sup>5</sup> )400	
330	

#### Promissórias a Receber

#### Terrenos

#### Prédios

( <sup>8</sup> )100	( <sup>2</sup> )450	( <sup>2</sup> )600
100	450	600

10

- em continuação serão apresentadas as CONTAS DE PASSIVO:

FORNECEDORES		CAPITAL SOCIAL	
(10) 130	400 (5)		500 (1) 450 (2) 600 (2)
	270		1.550

- prosseguindo serão apresentadas as CONTAS DE DESPESAS:

DESPESAS DE CARTÓRIO	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	COMISSÕES
(6) 45	(8) 150	(9) 20
45	150	20

- concluindo serão apresentadas as CONTAS DE RECEITAS:

<b>VENDAS</b>	<b>RECEITAS FINANCEIRAS</b>
300 (8)	25 (7)
300	25

11

- Tomando-se como base os razões ou as contas T apresentados, é possível elaborar-se o seguinte Balancete de Verificação, a título de exemplo:

**PRIMEIRO BALANCETE FINAL DE VERIFICAÇÃO**  
**COMPANHIA CARMO DO RIO VERDE S.A.**  
**31-12-20x1**

CONTA Nº	NOME	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
a	ATIVO	a	a
111	Caixa	155	a
112	Bancos Conta Movimento	20	a
113	Aplicações Financeiras	275	a
121	Mercadorias em Estoque	330	a
122	Promissórias a Receber	100	a
151	Terrenos	450	a
152	Prédios	600	a
a	SOMA	1.930	a
a	PASSIVO	a	a
222	Fornecedores	a	270
231	Capital Social	a	1.550
a	SOMA	a	1.820
a	DESPESAS	a	a
301	Custo das Mercadorias Vendidas	150	a
321	Cartório	45	a
331	Comissões	20	a
a	SOMA	215	a
a	RECEITAS	a	a
401	Vendas	a	300
421	Juros	a	25
a	SOMA	a	325
a	a	a	a
a	TOTAL	2.145	2.145

### 3 - O PROCESSO DE ENCERRAMENTO

Apresenta-se, a seguir, um esquema básico, em três passos, para o processo de encerramento das Contas de Resultado:

**Primeiro passo** - Abertura da Conta Lucros e Perdas.

LUCROS E PERDAS	
Período de 01-01-x1 a 31-12-x2	
Despesas	Receitas

**Segundo passo** - Encerramento das Contas de Resultado:

a. Lançamentos para as Despesas:

DÉBITO - CONTA DE LUCROS E PERDAS  
 CRÉDITO - CONTA POR CONTA DAS DESPESAS  
 (pelo saldo de cada conta no fim do período)

DESPESAS DE CARTÓRIO	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	COMISSÕES
(6) 45	(8) 150	(9) 20
45	150	20

LUCROS E PERDAS	
Período de 01-01-x1 a 31-12-x1	
DESPESAS	RECEITAS
Cartório (11) 45	
Custo Venda (12) 150	
Comissões (13) 20	
	215

b. Lançamentos para as Receitas:

DÉBITO - CONTA POR CONTA DAS RECEITAS  
 (pelo saldo de cada conta no fim do período)  
 CRÉDITO - CONTA DE LUCROS E PERDAS

VENDAS		RECEITAS FINANCEIRAS	
	300 (8)		25 (7)
(14) 300	300	(15) 25	25
<b>LUCROS E PERDAS</b>			
<b>Périodo de 01-01-x1 a 31-12-x1</b>			
DESPESAS		RECEITAS	
Cartório	(11) 45	(14) 300	Vendas
Custo Venda	(12) 150	(15) 25	Juros
Comissões	(13) 20		
		110	

13

**4 - TERCEIRO PASSO** - Transferência do saldo da conta Lucros e Perdas para a conta Reservas de Lucros (no Patrimônio Líquido do Balanço Patrimonial):

a) Lançamento se der Lucro (soma dos créditos da conta Lucros e Perdas maior que a soma dos débitos):

DÉBITO - CONTA DE LUCROS E PERDAS

CRÉDITO - CONTA RESERVAS DE LUCROS

DESPESAS		RECEITAS	
Cartório	(11) 45	(14) 300	Vendas
Custo Venda	(12) 150	(15) 25	Juros
Comissões	(13) 20		
Transferência para Reservas de Lucros		110	110 = Lucro Líquido

b) Lançamento se der Prejuízo (soma dos débitos da conta Lucros e Perdas maior que a soma dos créditos):

DÉBITO - CONTA DE PREJUÍZOS ACUMULADOS

CRÉDITO - CONTA DE LUCROS E PERDAS.

Conforme foi visto, o Balancete de Verificação serve como base para a elaboração do Balanço Patrimonial, que é o nosso próximo assunto.

## RESUMO

As contas podem ser classificadas em dois grandes grupos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado.

As Contas Patrimoniais representam os elementos patrimoniais do ATIVO e PASSIVO. Elas são, também, denominadas permanentes, pois sempre existirão enquanto durarem os elementos patrimoniais que representam.

As Contas de Resultado têm a função de registrar informações sobre despesas e receitas. Elas são chamadas contas transitórias, pois só duram um Exercício Financeiro.

As Contas Patrimoniais fazem parte do Balanço Patrimonial e não são utilizadas para a Demonstração de Resultados, enquanto as Contas de Resultado só são utilizadas para a Demonstração de Resultados e não fazem parte do Balanço Patrimonial.

As contas de apuração são Contas de Resultado em que o saldo final não é definido antecipadamente, podendo ter saldo credor ou devedor. O exemplo clássico é a conta que faz o encerramento das Contas de Resultado, denominada "Lucros e Perdas" ou "Resultado do Exercício". Todas as contas de despesas e receitas são nela lançadas, apurando-se o Lucro (saldo credor) ou Prejuízo (saldo devedor) do período.

O encerramento das Contas de Resultado é necessário porque não se pode misturar despesas e receitas de um período com gastos e ganhos do exercício seguinte, e assim sucessivamente. Dessa forma, depois de apurado o lucro ou prejuízo, é preciso deixar as contas de despesas e receitas com saldo zero, para que, quando se iniciar a contabilização do próximo período, os dados não venham a misturar-se.

O primeiro passo a executar para o encerramento das Contas de Resultado é a criação da conta de apuração "Lucros e Perdas", que servirá de resumo de todas as Contas de Resultado. O segundo passo é transferir para essa conta todos os saldos das contas de despesas e receitas, zerando-as.

A conta de Lucros e Perdas é uma conta de caráter transitório, com a finalidade única de apurar o lucro ou prejuízo. Por isso, ela é aberta no fim do exercício e encerrada no mesmo dia.

Após apuração do lucro do período e verificadas as distribuições devidas, o valor remanescente de lucro será transferido para o Patrimônio Líquido da empresa. Assim, a conta Lucros e Perdas terá o seu saldo eliminado pelas distribuições de lucros e transferências para as contas de Reservas de Lucros. No caso de prejuízo, o saldo deverá ser transferido para a conta Prejuízos Acumulados.

O Balancete de Verificação é essencialmente uma ferramenta de trabalho do contabilista. A palavra verificação vem do fato de que o Balancete serve para comprovar a exatidão dos registros feitos no livro Razão. Embora ele seja de muita utilidade, não detectará toda a amplitude de erros que possam existir nos lançamentos contábeis. O Balancete serve, ainda, como base para a elaboração de relatórios contábeis, como o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício.

Não se deve confundir Balancete com Balanço. O Balanço Patrimonial é uma peça contábil acabada, pronta para todos os usuários da informação, sejam eles usuários internos ou externos. O Balancete é

de utilização do contador e dos usuários internos que conhecem tecnicamente a informação contábil.

A diferença fundamental entre o Balancete e o Balanço é que no Balancete constam as Contas de Resultado (despesas e receitas), que compõem a Demonstração de Resultados do Exercício, enquanto no Balanço Patrimonial tais valores estão sintetizados na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, do grupo Patrimônio Líquido.

A periodicidade do levantamento do Balancete fica a critério de cada entidade, mas, em geral, ele é feito mensalmente. O Balancete permite ao administrador acompanhar os efeitos de sua gestão, orientando-o na tomada de decisões.

O primeiro passo a ser dado para o encerramento do Exercício Financeiro de uma empresa é o levantamento do Primeiro Balancete Final de Verificação (Antes dos Ajustes), na mesma data que representará o saldo de todas as Contas Patrimoniais e de Resultado.

A elaboração de um Balancete de Verificação começa pela listagem dos fatos do período, continua com a escrituração do razão ou esquematização das Contas T e, finalmente, elabora-se o Balancete.

O módulo apresenta um esquema básico, em três passos, para o processo de encerramento das Contas de Resultado.

## **UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS** **MÓDULO 2 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)**

**15**

### **1 - ESTRUTURA BÁSICA DA DRE**

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é um resumo ordenado das receitas e despesas da entidade em determinado período, que tem por objetivo fornecer o Resultado Líquido do Exercício e os elementos que o compuseram.

A DRE é elaborada a partir da conta Lucros e Perdas, que é de caráter predominantemente de trabalho e de difícil entendimento. Ela é uma demonstração financeira imprescindível para a elaboração do Balanço Patrimonial. Deve, inclusive, preceder o levantamento do mesmo.

A finalidade da Demonstração do Resultado do Exercício é melhor evidenciar o ganho, tendo em vista as necessidades de informações do usuário externo, bem como fornecer os dados essenciais à análise da formação do resultado do exercício.



A DRE apresenta os saldos finais dos movimentos das contas do sistema de resultado, referindo-se a determinado período de apuração - em geral um mês ou doze meses.

**16**

A Demonstração do Resultado do Exercício é apresentada de forma dedutiva vertical, isto é, das receitas subtraem-se as despesas, até apurar-se o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).

$$\begin{array}{c}
 \text{RECEITA} \\
 (-) \text{DESPESA} \\
 = \text{LUCRO OU PREJUÍZO}
 \end{array}$$

Veja uma estrutura básica de DRE, tomando-se como base as determinações legais e fiscais, recomendadas também pelas instituições contábeis que interferem no assunto, como o Conselho Federal de Contabilidade, os Conselhos Regionais de Contabilidade e o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON.

ESTRUTURA BÁSICA DE DRE Empresa Z DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS Período de 01.01 a 31.12.x1	
<b>RECEITA BRUTA</b>	
( - ) Tributos Incidentes sobre Vendas	
( - ) Devoluções e Abatimentos	
<u>( - ) Descontos Incondicionais</u>	
<b>= RECEITA LÍQUIDA</b>	
( - ) Custo das Mercadorias Vendidas (se comércio)	
ou ( - ) Custo dos Produtos Vendidos (se indústria)	
<u>ou ( - ) Custo dos Serviços Prestados (se empresas de serviços)</u>	
<b>= RESULTADO BRUTO</b>	
( + ) Outras Receitas Operacionais	
( - ) Despesas Operacionais	

	<p>         - De Vendas          - Administrativas          (-) Financeiras Líquidas (despesas – receitas)  <u>(+) ou (-) Equivalência Patrimonial</u>  <b>= RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b> </p> <p>         ( + ) ou ( - ) Resultado Não Operacional          ( + ) ou ( - ) Equivalência Patrimonial  <u>( + ) ou ( - ) Saldo de Correção Monetária</u>  <b>= RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b> </p> <p> <u>( - ) Provisão para a Contribuição Social</u>  <b>= RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA</b> </p> <p> <u>( - ) Provisão para o Imposto de Renda</u>  <b>= RESULTADO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA</b> </p> <p>         ( - ) Provisão para Participação de Debenturistas          ( - ) Provisão para Participação dos Empregados          ( - ) Provisão para Participação dos Administradores  <u>( - ) Provisão para Participação de Partes Beneficiárias</u>  <b>= RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b> </p>	
--	---	--

17

## 2 - AS APURAÇÕES DOS AGRUPAMENTOS DE CONTAS DA DRE

A **Receita Bruta** comprehende, no período, o resultado da venda de mercadorias, produtos ou serviços prestados que estejam relacionados com o objetivo social da empresa. Assim, se a empresa é fabricante de computadores, as receitas provenientes das vendas de computadores são classificadas nesse grupo de contas.



Na Receita Bruta estão incluídos os **TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS**, que pertencem ao governo e dela não foram deduzidas as **DEVOLUÇÕES** (vendas canceladas), os **ABATIMENTOS** (descontos) e os **DESCONTOS INCONDICIONAIS** verificados no período.

**RECEITA BRUTA**

- ( - ) TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS
  - ( - ) DEVOLUÇÕES E ABATIMENTOS
  - ( - ) DESCONTOS INCONDICIONAIS
- = RECEITA LÍQUIDA

18

**3 - TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS** são os impostos e taxas decorrentes da venda e que variam proporcionalmente às vendas efetuadas. Os mais comuns são:

TRIBUTOS	COMPETÊNCIA
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados	Federal
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Estadual
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	Municipal
PIS - Programa de Integração Social	Federal
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social	Federal

Admita-se que a Cia. Celina Carvalho Tristão, indústria, tenha emitido uma Nota Fiscal de venda cujo preço do produto seja de R\$ 5.000,00 mais 30% de IPI e que o ICMS, de 18%, esteja embutido no preço do produto:

Nota Fiscal Cia. Celina Carvalho Tristão	
Preço do Produto	R\$ 5.000,00
+ IPI (30%)	<u>R\$ 1.500,00</u>
Preço total	R\$ 6.500,00
ICMS (18% x R\$ 5.000,00)	R\$ 900,00

DRE - Cia. Celina Carvalho Tristão	
RECEITA BRUTA	R\$ 6.500,00
( - ) Deduções de Tributos:	
IPI	(R\$ 1.500,00)
ICMS	(R\$ 900,00 )
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 4.100,00



A empresa é apenas uma intermediária que arrecada tributos junto ao consumidor e recolhe ao governo o resultado dessa arrecadação; por isso, eles não devem ser considerados como receita da empresa, mas como recursos que transitam pelo caixa, razão pela qual são deduzidos da RECEITA BRUTA da empresa.

19

**4 - DEVOLUÇÕES E ABATIMENTOS** - Em determinadas circunstâncias, o comprador devolve total ou parcialmente a mercadoria por sentir-se prejudicado. Isto ocorre quando a mercadoria está em desacordo com o pedido, geralmente por questões de preço, qualidade, quantidade ou pela ocorrência de avaria.

Um exemplo bastante atual é o caso de produtos que, embora mantenham o seu preço unitário, tenham reduzida a sua quantidade na lata ou pacote. Isso geralmente é constatado pelo peso do produto, ou seja, a lata de 1 kg passa a conter 900 gramas do produto. Esse procedimento pode dar origem a devolução da mercadoria, pois revela um aumento de preço disfarçado.

Contabilmente, as devoluções de vendas não devem ser deduzidas diretamente da conta "Vendas", mas registradas na conta "Vendas Canceladas" que tem saldo de natureza contrária ao da conta "Vendas".

Algumas vezes, a empresa vendedora propõe um abatimento no preço (desconto) para compensar o prejuízo do comprador e para evitar a devolução. Tanto a devolução como o abatimento são deduzidos da RECEITA BRUTA.

Suponha-se que a Cia. Picareta tenha vendido R\$ 8.000,00 de mercadorias de má qualidade, metade para um comprador e 25% para cada um dos outros dois compradores. A empresa A devolveu 20% do lote e, para evitar devolução, a empresa B aceitou a proposta de 10% de abatimento e a C, de 15%.

CÁLCULO DAS DEDUÇÕES	DRE - CIA. PICARETA
Empresa A (20% de devolução) = R\$ 800,00 Empresa B (10% de abatimento)= R\$ 200,00 Empresa C (15% de abatimento)= R\$ 300,00	RECEITA BRUTA R\$ 8.000,00 ( - ) DEDUÇÕES: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Devoluções R\$ 800,00</li> <li>• Abatimentos <u>R\$ 500,00</u></li> </ul> RECEITA LÍQUIDA R\$ 6.700,00

20

Serão considerados "Descontos Incondicionais" somente as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para a sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.



Enquanto isso, os abatimentos não figuram no documento fiscal e são originados de evento posterior a emissão desse documento.

Observe-se que deduções são ajustes (e não despesas), realizadas sobre a RECEITA BRUTA para se apurar a RECEITA LÍQUIDA. Ela é que deve ser vista como a receita de vendas, porque é o que sobra após as deduções e a subtração dos tributos respectivos.

21

Quando o resultado bruto é positivo, denomina-se **Lucro Bruto**. O Lucro Bruto numa empresa comercial é a diferença entre a RECEITA LÍQUIDA e o Custo da Mercadoria Vendida, sem considerar as despesas administrativas, financeiras e de vendas. Para outros tipos de empresas, o raciocínio é o mesmo. Nas indústrias, considera-se o **custo dos produtos vendidos** e nas empresas prestadoras de serviços, leva-se em conta o **custo dos serviços prestados**.



#### RECEITA LÍQUIDA

( - ) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS  
 ou ( - ) Custo dos Produtos Vendidos  
ou ( - ) Custo dos Serviços Prestados  
 = **RESULTADO BRUTO**

Assim, após deduzir-se o custo da mercadoria adquirida para revenda (ou o custo de fabricação do produto, ou o custo do serviço prestado) encontra-se o **resultado bruto**.

Ao resultado bruto são somadas **outras receitas operacionais** e, desse montante, são diminuídas as **despesas operacionais**, encontrando-se o **resultado operacional**. Quando ele é positivo, denomina-se **Lucro Operacional**.

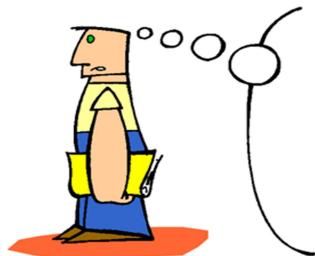
#### RESULTADO BRUTO

( + ) OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

( - ) DESPESAS OPERACIONAIS

- Comerciais
- Administrativas
- Financeiras Líquidas

= **RESULTADO OPERACIONAL**



DESPESAS OPERACIONAIS são aquelas necessárias para vender as mercadorias, produtos ou serviços, bem como administrar a empresa e financiar as operações.

As **despesas financeiras líquidas** devem ser compensadas com as Receitas Financeiras (conforme disposição legal), isto é, essas receitas são deduzidas daquelas DESPESAS.

Entretanto, se o montante de Receita Financeira for maior que o de Despesa Financeira, ela será deduzida de outras Despesas Operacionais.

DESPESA FINANCEIRA > RECEITA FINANCEIRA	DESPESA FINANCEIRA < RECEITA FINANCEIRA
Despesa Financeira R\$ 500.000,00	Despesa Financeira R\$ 500.000,00
Receita Financeira <u>(R\$ 150.000,00)</u>	Receita Financeira <u>(R\$ 600.000,00)</u>
Desp./Rec. Financeira R\$ 350.000,00	Desp./Rec. Financeira <u>(R\$ 100.000,00)</u>
DESPESAS OPERACIONAIS	
De Vendas R\$ 700.000,00	De Vendas R\$ 700.000,00
Administrativas R\$ 800.000,00	Administrativas R\$ 800.000,00
Financeiras <u>R\$ 350.000,00</u>	Financeiras <u>(R\$ 100.000,00)</u>
Total R\$ 1.850.000,00	Total R\$ 1.400.000,00

**São as derivadas de aplicações financeiras, juros de mora recebidos, descontos obtidos, etc.**

**As DESPESAS FINANCEIRAS** são as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, correção monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos, etc.

**As DESPESAS ADMINISTRATIVAS** são aquelas necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios que visam à direção ou à gestão da empresa. Pode-se citar como exemplos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais, etc.

**As DESPESAS DE VENDAS** englobam desde a promoção da mercadoria, produto ou serviço, até sua colocação junto ao consumidor (comercialização e distribuição). Abrangem despesas com o pessoal da área de venda; comissões sobre vendas; propaganda e publicidade; marketing; estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (por falta de pagamento); etc.

São aquelas necessárias para vender as mercadorias, produtos ou serviços, bem como administrar a empresa e financiar as operações. Portanto, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Os principais grupos de DESPESAS OPERACIONAIS são: DESPESAS DE VENDAS, DESPESAS ADMINISTRATIVAS e DESPESAS FINANCEIRAS.

São receitas marginais da empresa, sem grande expressão, que não são consideradas como objetivo primário da empresa. São aluguéis de imóveis disponíveis temporariamente, recuperações de impostos, recuperações de despesas, etc.

23

**5 - APURAÇÃO DO RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL** - As despesas e receitas não relacionadas diretamente com o objetivo do negócio da empresa eram classificadas como **não operacionais**. Mudanças recentes na Lei 6.404/76 extinguiram esse grupo de contas. Com isso, as receitas e despesas anteriormente classificadas como “não operacionais” devem ser classificadas como “outras receitas operacionais” ou “outras despesas operacionais”.

Outras Receitas Operacionais são ingressos provenientes de transações atípicas não incluídas nas atividades principais ou acessórias da empresa. São exemplos dessas receitas: venda de ativos permanentes, tais como venda de veículo, de máquinas ou equipamentos (imobilizado), ou venda de ações (investimentos). Exemplificam outras despesas operacionais: baixas de ativos permanentes, como máquinas obsoletas e os prejuízos com imóveis ou equipamentos decorrentes de sinistros.

O Resultado não Operacional é encontrado mediante o somatório das receitas não operacionais menos as despesas não operacionais.

**Equivalência Patrimonial** é a contrapartida do critério de avaliação específico dos investimentos permanentes relevantes em sociedades controladas e coligadas.

Saldo de Correção Monetária é a conta que reflete os efeitos da inflação sobre os elementos patrimoniais, quando esse procedimento for obrigatório.

24

**6 - APURAÇÃO DO RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA** - Na apuração do Resultado Líquido do período, a Contribuição Social deve ser deduzida antes de computado o valor correspondente à Provisão para o Imposto de Renda.



#### RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

( - ) Provisão para a Contribuição Social  
**= RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA**

#### RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

( - ) Provisão para a Contribuição Social  
**= RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA**

**Apuração do resultado depois do imposto de renda** - O Imposto de Renda (IR) incide sobre o lucro da empresa.

#### RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA

( - ) Provisão para o Imposto de Renda  
**= RESULTADO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA**

As pessoas jurídicas são tributadas pelos lucros verificados segundo os lançamentos contábeis, escriturados em obediência a legislação comercial e tributária.

O Lucro Real será calculado num livro extracontábil denominado "Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR". Quando esse lucro, que serve de base de cálculo para o Imposto de Renda, for inferior ao limite estipulado pela Legislação vigente, a alíquota será de 15 %. Atualmente, este limite está fixado em R\$ 240.000,00 anuais.

Será adicionado 10% à alíquota base para aplicar à parcela de lucro que exceder o limite estabelecido. Com isso, a parcela de lucro acima de R\$ 240.000,00 pagará IR de 25%.

Assim sendo, quando uma empresa apura no exercício social um Lucro Real de R\$ 1.000.000,00, ela pagará de Imposto de Renda:

Alíquota de 15% sobre R\$ 240.000,00	= R\$ 36.000,00
<u>Alíquota de 25% sobre R\$ 760.000,00</u>	<u>= R\$ 190.000,00</u>
TOTAL de IR a ser pago	= R\$ 226.000,00

O exercício social em que é gerado o lucro (ano X) denomina-se "ano base". O exercício em que se paga o IR (ano X + 1) denomina-se "exercício financeiro". Pelo Regime de Competência considera-se o IR no período em que foi gerado (ano base) e não no período de pagamento (exercício financeiro).

**É o Lucro Líquido do Exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. Enquanto LUCRO PRESUMIDO é a forma simplificada para determinação da base de cálculo, que desobriga os contribuintes de manter escrituração contábil.**

25

## 7 - APURAÇÃO DO RESULTADO LÍQUIDO

A Apuração do Resultado Líquido é efetuada deduzindo-se do Resultado Depois do Imposto de Renda as Doações e Contribuições, bem como as provisões para Participação de Debenturistas, de Empregados, de Administradores e de Partes Beneficiárias.

### RESULTADO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA

- ( - ) Doações e Contribuições
- ( - ) Provisão para Participação de Debenturistas
- ( - ) Provisão para Participação de Empregados
- ( - ) Provisão para Participação de Administradores
- ( - ) Provisão para Participação de Partes Beneficiárias

**= RESULTADO LÍQUIDO**

As **doações e contribuições** são dirigidas às fundações com a finalidade de assistir o quadro de funcionários; às previdências privadas com o objetivo de complementar a aposentadoria; às cooperativas de empregados; etc.

As participações somente são deduzidas do Resultado do Exercício depois de computada a provisão para o Imposto de Renda. Elas são determinadas, sucessivamente, com base nos lucros que remanescerem.

Provisão para Participação de Debenturistas. As debêntures poderão assegurar a seus titulares juros fixos ou variáveis, participação nos lucros das empresas e prêmio de reembolso.

Provisão para Participação de Empregados. Se previsto pelo estatuto, os empregados terão participação no lucro anual da empresa.

Provisão para Participação de Administradores.

Provisão para Participação de Partes Beneficiárias.



O RESULTADO LÍQUIDO, quando positivo, denomina-se Lucro Líquido. Ele é a sobra líquida à disposição dos proprietários (sócios ou acionistas).

**São títulos negociáveis, sem valor nominal, estranhos ao capital social, instituíveis a qualquer tempo e que concedem a seus titulares direitos de participação nos eventuais lucros anuais da empresa emissora. Embora as partes beneficiárias geralmente sejam atribuídas gratuitamente a fundadores, acionistas, ou terceiros, como remuneração de serviços prestados à empresa, elas podem também ser vendidas, caso em que o valor recebido é considerado obrigatoriamente como uma reserva de capital.**

**São títulos de crédito de emissão privativa das Sociedades Anônimas que garantem a seu detentor direito de crédito contra a companhia no montante do valor de face do título (Artigo 52 da Lei das Sociedades por Ações).**

26

**8 - DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO** - Os proprietários decidem a parcela do Lucro Líquido que ficará retida na empresa e a parte que será distribuída aos donos do capital (dividendos). A distribuição do lucro será evidenciada na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

**Lucro por ação** A indicação do montante do lucro ou prejuízo líquido por ação é obrigatória por força do disposto no artigo 187, inciso VII, da Lei nº 6.404/76.

O lucro ou prejuízo por ação constitui-se em informação auxiliar para avaliação da evolução dos resultados das operações realizadas pela empresa ao longo de diversos exercícios sociais. Possibilita aos investidores melhor avaliação dos resultados alcançados por seus ativos de risco.



Para cálculo do lucro ou prejuízo por ação, divide-se o lucro líquido do exercício pelo número de ações em circulação que compõe o capital social. Exemplo: Uma empresa que apurou um lucro líquido de R\$ 10.000.000,00 e cujo capital está dividido em 1.000 ações, apresenta o seguinte resultado:

<b>LUCRO POR AÇÃO =</b>	<u><b>LUCRO LÍQUIDO</b></u> <b>Nº DE AÇÕES EM CIRCULAÇÃO</b>
-----------------------------	---

<b>LUCRO POR AÇÃO =</b>	<u><b>10.000.000,00</b></u>	1.000	= 10.000,00
-----------------------------	-----------------------------	-------	-------------

27

Na **Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados** evidencia-se o "destino" do lucro, a canalização, a distribuição do lucro do exercício.

Havendo sobras (saldos) de lucros de exercícios anteriores não distribuídos, estas sobras são às Reservas de Lucros.

Dessa forma, o roteiro contábil é: em primeiro lugar apurar o LUCRO (ou prejuízo);às Reservas de Lucros, após distribuição do lucro aos proprietários (dividendos), canalizar o lucro retido (não distribuído) para o patrimônio líquido (conta dos proprietários).

O **resultado do período** é obtido a partir da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Este resultará da soma algébrica dos valores positivos (receitas) e dos valores negativos (despesas e participações). Se as receitas superarem as despesas, dizemos que o resultado é positivo (lucro). Se, ao contrário, as despesas superarem as receitas, o resultado será negativo (prejuízo).

28

A Demonstração Comparativa do Resultado dos Exercícios permite comparar o desempenho nos negócios, bem como a evolução da situação econômico-financeira da empresa. Geralmente ela compara os dois últimos exercícios sociais.

A seguir, fornecem-se os dados para a elaboração de exemplo de DRE Comparativa:

- 1) A Loja Nely Vital e Silva, de roupas femininas, vendeu R\$ 1.200.000,00 em x0 e R\$ 1.800.000,00 em x1;
- 2) Pagou a alíquota de 12% referente ao ICMS incidente sobre as vendas;
- 3) Concedeu a clientes especiais 10% de descontos, registrados na Nota Fiscal, sobre 2% das vendas em x0 e 3% das vendas em x1;
- 4) As roupas foram adquiridas por R\$ 480.000,00 em x0 e por R\$ 720.000,00 em x1;
- 5) Alugou uma loja para um armarinho, por 24 meses e ao preço de R\$ 2.000,00 por mês;
- 6) Gastou, com publicidade, R\$ 50.000,00 em x0 e R\$ 80.000,00 em x1;
- 7) As despesas com pessoal administrativo e materiais de escritório representaram R\$ 120.000,00 em x0 e R\$ 180.000,00 em x0;
- 8) Remunerou capitais de terceiros no montante de R\$ 60.000,00 em x0 e R\$ 90.000,00 em x1. Recebeu R\$ 15.000,00 em x0 e R\$ 30.000,00 em x1, das aplicações financeiras;
- 9) Vendeu a Kombi que fazia transportes para a loja, com um lucro de R\$ 14.000,00 em x1 e vendeu um terreno com um lucro de R\$ 20.000,00 em x1;
- 10) Alíquota de 3% destinados à Contribuição Social;
- 11) A alíquota do IR é de 15%;
- 12) Do resultado, 5% destinam-se a Participação dos Empregados;
- 13) Do resultado, 5% são direcionados para a Participação dos Administradores;
- 14) Toma-se o número de ações em circulação, 100.000 (cem mil) para calcular-se o Resultado por Ação.

Veja um exemplo de DRE comparativa.

<b>Loja Nely Vital e Silva</b> <b>CGC nº 00.000.000/ 0000 - 00</b> <b>DEMONSTRAÇÃO COMPARATIVA DOS RESULTADOS DOS EXERCÍCIOS</b> <b>Períodos: 01-01-x0 a 31-12-x0 e 01-01-x1 a 31-12-x1</b>		
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>20x1</b>	<b>20x0</b>
( - ) ICMS Incidente Sobre Vendas	( 216.000)	( 144.000)
( - ) Descontos Incondicionais	( 54.000)	( 24.000)
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>1.530.000</b>	<b>1.032.000</b>
( - ) Custo das Mercadorias	( 720.000)	( 480.000)
<b>RESULTADO BRUTO</b>	<b>810.000</b>	<b>552.000</b>
( + ) Outras Receitas Operacionais	24.000	24.000
( - ) Despesas de Vendas	( 80.000)	( 50.000)
( - ) Despesas Administrativas	( 180.000)	( 120.000)
( - ) Despesas Financeiras Líquidas	( 60.000)	( 45.000)
<b>Outras Receitas Operacionais</b>	<b>( 20.000)</b>	<b>( 14.000)</b>

<b>RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>534.000</b>	<b>375.000</b>
( - ) Provisão para a Contribuição Social	( 16.020)	( 11.250)
<b>RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>517.980</b>	<b>363.750</b>
( - ) Provisão para o Imposto de Renda	( 77.697)	( 54.563)
<b>RESULTADO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>440.283</b>	<b>309.187</b>
( - ) Provisão para Participação dos Empregados	( 22.014)	( 15.459)
( - ) Provisão para Participação dos Administradores	( 22.014)	( 15.459)
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>	<b>396.255</b>	<b>278.269</b>
LUCRO POR AÇÃO =	3,96	2,78

29

São várias as informações que podem ser obtidas mediante análise da DRE Comparativa.

A informação sobre a evolução do Resultado Líquido do Exercício chama a atenção de qualquer analista. Pode-se observar que a empresa teve um LUCRO LÍQUIDO de R\$ 278.269,00 em 20x0 e de R\$ 396.255,00 em 20x1, o que demonstra melhoria na sua situação econômico-financeira.

Analizando-se o LUCRO BRUTO observa-se um aumento de R\$ 552.000,00 para R\$ 810.000,00. Entretanto, a relação entre o LUCRO BRUTO e a RECEITA LÍQUIDA caiu de 53,49% em 20x0 para 52,94% em 20x1, o que significa que a empresa está praticando um preço com uma margem de lucro menor.

30

## RESUMO

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é um resumo ordenado das receitas e despesas da entidade em determinado período, que tem por objetivo fornecer o Resultado Líquido do Exercício e os elementos que o compuseram.

A DRE é elaborada a partir da conta Lucros e Perdas e é uma demonstração financeira imprescindível para a elaboração do Balanço Patrimonial. Ela é apresentada de forma dedutiva vertical, isto é, das receitas subtraem-se as despesas, até apurar-se o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).

Nas apurações dos agrupamentos de contas da DRE surge, em primeiro lugar, a apuração da Receita Líquida. Ela compreende a Receita Bruta, ou seja, o resultado da venda de mercadorias, produtos ou serviços prestados que estejam relacionados com o objetivo social da empresa, menos os Tributos Incidentes sobre Vendas, as Devoluções e Abatimentos e os Descontos Incondicionais.

A seguir, apura-se o Resultado Bruto que, quando positivo, denomina-se Lucro Bruto. O Lucro Bruto numa empresa comercial é a diferença entre a RECEITA LÍQUIDA e o Custo da Mercadoria Vendida, sem considerar as despesas administrativas, financeiras e de vendas. Para outros tipos de empresas, o raciocínio é o mesmo.

A apuração do agrupamento de contas da DRE denominado Resultado Operacional é efetuada quando

ao Resultado Bruto são somadas as Outras Receitas Operacionais e, desse montante, são diminuídas as Despesas Operacionais.

A apuração do Resultado Antes da Contribuição Social engloba a adição ou subtração da Equivalência Patrimonial.

Do Resultado Antes da Contribuição Social devem ser deduzidas as Provisões para a Contribuição Social e para o Imposto de Renda.

A apuração do Resultado Líquido é efetuada deduzindo-se do Resultado Depois do Imposto de Renda, as Doações e Contribuições, bem como as Provisões para Participação de Debenturistas, de Empregados, de Administradores e de Partes Beneficiárias.

O Resultado Líquido é a sobra líquida à disposição dos proprietários, que decidem a parcela do Lucro Líquido que ficará retida na empresa e a parte que será distribuída aos donos do capital. A distribuição do lucro será evidenciada na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

O resultado do período é obtido a partir da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Este resultará da soma algébrica dos valores positivos (receitas) e dos valores negativos (despesas e participações).

A Demonstração Comparativa do Resultado dos Exercícios permite comparar o desempenho nos negócios, bem como a evolução da situação econômico-financeira da empresa. Geralmente ela compara os dois últimos exercícios sociais.

A Análise da DRE Comparativa permite obter várias informações. Dentre elas, destaca-se a evolução do Resultado Líquido do Exercício.

## **UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

### **MÓDULO 3 – BALANÇO PATRIMONIAL**

**31**

#### **1 - PRÉ-BALANÇO**

Segundo Hilário Franco, "a demonstração estática do patrimônio em determinado momento é chamada Balanço Patrimonial, e tem por finalidade demonstrar, de forma sintética, todos os componentes patrimoniais".

A palavra balanço tem, vulgarmente, o significado de equilíbrio. Em Contabilidade, o balanço representa também equilíbrio, igualdade entre somas de significações opostas, uma representando componentes positivos ou ativos e outra componentes negativos ou passivos do patrimônio.



A elaboração do Balanço Patrimonial deve ser precedida de vários procedimentos, denominados “pré-balanço”.

32

A rotina de medidas na fase pré-Balanço é a seguinte:

### 1. Levantamento do Balancete de Verificação

Na data do Balanço Patrimonial levanta-se, utilizando os saldos do Livro Razão e antes de se efetuarem os ajustes de encerramento do exercício, o Primeiro Balancete Final de Verificação, que representa a primeira etapa da fase pré-Balanço. Observe-se que o Módulo anterior ensina a levantar um Balancete de Verificação.

Vale lembrar que o Balancete de Verificação é uma relação de saldos devedores e credores que permite confirmar se o total de saldos devedores equivale ao total de saldos credores. Quando há divergências sabe-se que houve erro nos lançamentos contábeis.

33

### 2. Ajustes

O Balanço representa a situação patrimonial de uma entidade, em determinado momento. Só que, no decurso das atividades da empresa, aparecem diferenças entre os valores contábeis e a existência física dos elementos Ativos e Passivos. Por isso, na data do Balanço, deve ser procedido um levantamento minucioso em cada conta patrimonial para se certificar da veracidade do saldo, bem como para ajustar esses valores quando necessário.



Vejamos algumas contas contábeis e os procedimentos para verificar a necessidade de ajustes:

**Caixa** - o saldo do Razão é igual ao saldo apresentado pelo livro Caixa? E esse saldo confere com o dinheiro existente na empresa?

**Bancos conta movimento** - os saldos dos registros contábeis da empresa sobre as contas bancárias conferem com os saldos dos extratos apresentados pelos Bancos? Caso contrário, deve ser providenciada a conciliação desses saldos.

**Duplicatas a receber** - o saldo apresentado no Balancete de Verificação representa realmente o total a receber ou existe alguma duplicata recebida que não foi baixada? Já foram efetuados os lançamentos das duplicatas consideradas incobráveis?

**Duplicatas descontadas** - as relações de duplicatas descontadas encaminhadas pelos bancos estão conferindo com a da contabilidade?

**Móveis e utensílios** - todos os Móveis e Utensílios registrados na contabilidade ainda estão em uso? Ou existe algum que já quebrou ou foi vendido e não foi baixado? O procedimento de dar baixa nos bens considerados sucatas já foi efetuado?

**Efetua-se pelo confronto dos saldos das contas bancárias, contidos nos extratos que os bancos remetem regularmente, com os saldos contábeis registrados na empresa em cada subconta da conta Bancos Conta Movimento. A conciliação pode indicar erro de lançamento de depósito, juros cobrados e não contabilizados, cheques ainda não apresentados e depósitos em cheques ainda não creditados.**

**Consiste em lançar um valor em determinada conta, com a finalidade de diminuir ou aumentar o saldo dessa conta. Dar baixa na conta Móveis e Utensílios, por exemplo, significa efetuar lançamento de saída de bem vendido ou considerado sucata.**

34

Alguns procedimentos são comuns a diversas contas. É o caso do Inventário, por exemplo. Na fase pré-Balanço, elabora-se o inventário dos materiais, das mercadorias, dos imóveis, dos móveis e utensílios, das máquinas, das duplicatas a receber e a pagar, dos devedores e credores em contas-correntes, enfim dos elementos patrimoniais suscetíveis de serem inventariados.

Elaborados os inventários, confrontam-se seus totais com os saldos das respectivas contas e os registros específicos de cada bem. Se houver divergências, faz-se uma verificação e, uma vez determinada a causa da variação, procede-se ao ajustamento.

A legislação fiscal exige que seja realizado o inventário dos Estoques existentes na empresa no dia do Balanço, a ser lançado no livro Registro de Inventário.

**Despesas Antecipadas** - Certas despesas são pagas por um período que corresponde a mais de um Exercício Financeiro. Por ocasião do Balanço, terá que ser determinado quanto pertence ao exercício que está sendo encerrado e quanto pertence ao exercício seguinte.



O exemplo mais usual desse tipo de operação é o caso dos seguros. De modo geral, os seguros pagos correspondem a um período de 12 meses, mas, freqüentemente, a vigência do seguro extrapola a data do encerramento do exercício em que foi pago. Um seguro iniciado em 1º de junho de 2008 terá vigência até 31 de maio de 2009. Assim, a despesa relativa aos 7 meses de 2008 devem ser apropriadas como despesas neste exercício, mas a despesa dos 5 meses de 2009 devem ser apropriadas em 2009. Vejamos a contabilização no Livro Diário:

**É o levantamento de elementos do patrimônio de uma entidade; é a demonstração analítica e específica de determinado componente patrimonial. Por exemplo: o inventário de mercadorias é a relação de todos os itens que compõem o estoque de mercadorias de uma empresa, especificando suas quantidades, naturezas e preços unitários, para demonstrar, ao final, o montante das mercadorias em estoque.**

35

<b>NA DATA DO PAGAMENTO DO SEGURO:</b>  01/06/2008 Despesas Antecipadas -Seguros a Caixa  Pago apólice de seguro nº 389, relativa ao período de 01/06/08 a 31/05/09	R\$ 1.200,00
<b>NA DATA DO BALANÇO:</b>  31/12/2008 Despesas com Seguros a Despesas Antecipadas - Seguros  Valor referente a 7/12 do seguro pago em 01/06/08.	R\$ 700,00

Observe, portanto, que o saldo da conta Despesas Antecipadas será de R\$ 500,00, relativo ao valor a ser apropriado como despesas de seguro em 2009. Vale destacar que a conta Despesas Antecipadas deve ser classificada no Ativo Circulante.

**Depreciação Acumulada** - é uma conta que registra a perda do valor do bem registrado no Imobilizado, em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.



Os bens materiais, constantes do Ativo Imobilizado (Móveis e Utensílios, Instalações, Veículos, Máquinas e Equipamentos etc.), com o uso e com o passar do tempo vão se desgastando. A contabilização da perda de valor desses bens corresponde a uma despesa chamada depreciação e terá como contrapartida contas de registro da Depreciação Acumulada, que funcionarão como contas retificadoras do ativo. Assim sendo, na fase pré-Balanço são realizados os cálculos da depreciação dos vários bens e contabilizados a débito de Despesa com Depreciação e a crédito de Depreciação Acumulada.

36

Existem vários métodos para calcular a depreciação. No Brasil, o mais usado é o Método Linear, que consiste em depreciar o bem em quotas anuais, constantes, pelo tempo de vida útil estimada para o mesmo. Como regra geral, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pela entidade, na produção de seus rendimentos (RIR/80, artigo 202).

Por esse método pode-se calcular a depreciação mensal, trimestral ou anual, com ou sem valor residual.

Tome-se, como exemplo, uma máquina que custou R\$ 100.000,00. O seu tempo de vida útil, estimado em dez anos, indica uma quota anual de depreciação de 10% do valor de custo. A depreciação será calculada em quotas anuais de R\$ 10.000,00. Vejamos a contabilização da referida depreciação, por ocasião do Balanço:

Despesa com Depreciação a Depreciação Acumulada	
Depreciação relativa ao ano de 2008, sobre a conta Máquinas e Equipamentos, calculada pela taxa de 10% a.a.	R\$ 10.000,00

**É um valor estimado que não será depreciado e corresponderá ao preço de venda do bem como sucata, quando estiver imprestável ou obsoleto.**

37

Provisões Retificadoras do Ativo e Provisões Passivas – as provisões retificadoras do ativo aparecem no ativo de forma subtrativa, reduzindo o valor contábil do bem ou direito sob o qual se provisionaram custos ou despesas. Essas provisões são criadas devido às expectativas de perdas em relação aos bens e valores a receber. Vejamos as provisões mais comuns:

- provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- provisão para ajuste do custo de bens do ativo ao valor de mercado;
- provisão para perdas prováveis na realização de investimentos;

Provisões passivas - são classificadas no passivo exigível indicando obrigações:

- provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados;
- provisão para ações judiciais (para garantir o pagamento de ações no caso de desfecho desfavorável);

A Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa é a mais utilizada porque as empresas que vendem a prazo assumem o risco de deixar de receber alguns créditos (Duplicatas a Receber, Contas a Receber etc.) em virtude da insolvência de seus clientes. Por esse motivo, por ocasião do levantamento do Balanço é feita uma Provisão, levando em conta possíveis perdas pelo não-recebimento de créditos.



Os prejuízos provenientes de créditos considerados incobráveis (depois de tomadas todas as medidas legais para recebê-los) serão debitados na conta de Provisão que, por esse motivo, no final do Exercício poderá estar sem saldo, se foi totalmente utilizada ou apresentar algum saldo, decorrente de sua utilização parcial ou, até mesmo, de sua não-utilização. Se houver saldo na conta de Provisão ele será revertido para o Resultado do Exercício ou acrescido de valor, caso a provisão para o novo exercício exceda ao saldo existente, no dia do Balanço.

38

Vejamos um exemplo de “Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD)”, também chamada de “Provisão para Devedores Duvidosos (PDD)”:

Exemplo: Em 31-12-x1, determinada empresa apresentou um saldo de Duplicatas a Receber no valor de

R\$ 2.000.000,00. Nessa data, foi feita a primeira Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, considerando que a média das perdas dos três últimos anos foi 3%.

Despesa de Provisão a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	
Provisão constituída de 3 % sobre Duplicatas a Receber para atender às perdas prováveis, naquela conta	R\$ 60.000,00

Em 02-4-x2, uma duplicata no valor de R\$ 10.000,00 foi considerada incobrável e usada a conta de provisão:

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa a Duplicatas a Receber	
Valor referente a n/Duplicata nº 151, considerada incobrável	R\$ 10.000,00

No restante do exercício de x2, a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa não mais foi utilizada, restando, no final do exercício, um saldo de R\$ 50.000,00 (R\$ 60.000,00 da provisão menos R\$ 10.000,00 utilizados).

Em 31-12-x2, o saldo de Duplicatas a Receber era de R\$ 3.000.000,00. Como 3 % desse valor é R\$ 90.000,00 e a conta de Provisão já tem um saldo de R\$50.000,00, basta complementar-se o valor da Provisão, ou seja:

Despesas de Provisão a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	
Complemento da conta de Provisão correspondente a 3,0 % s/Duplicatas a Receber	R\$ 40.000,00

### 3. Levantamento do Balancete de Verificação após os ajustes

O segundo Balancete de Verificação tem por objetivo certificar de que os ajustes não foram contabilizados incorretamente, pois uma nova relação de contas devedoras e credoras permitirá confirmar que a soma dos saldos devedores equivale à soma dos saldos credores.

#### 4. Apuração do Resultado

A determinação do resultado do período sempre é iniciada pela apuração do Lucro Bruto, conforme visto no módulo sobre Demonstração de Resultado do Exercício.

Vale lembrar que o Lucro Bruto refere-se à diferença entre a Receita Líquida de Vendas e o valor de custo das mercadorias. Em outras palavras, representa a diferença entre o valor de venda e o valor de compra (ou produção).

Assim, temos:

$$\text{Lucro Bruto} = \text{Vendas Líquidas} - \text{CMV}$$

O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) pode ser contabilizado a cada venda (debitando CMV e creditando Estoque). Assim, no final do exercício contábil o saldo da conta CMV corresponderá ao custo de todas as mercadorias vendidas durante o ano.

Quando a empresa não mantém controle dos estoques, que permita a contabilização do CMV a cada venda, ela poderá apurar o CMV no final do período contábil pela diferença entre o estoque existente e o valor contábil do estoque.

$$\text{Custo das Mercadorias Vendidas} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

Observe, portanto, que o estoque existente no início do período é acrescido pela contabilização das compras, mas não é reduzido pelas saídas. O valor real do estoque deve ser obtido por meio do levantamento do inventário, no qual verifica-se a quantidade de cada item em estoque e a determinação do seu valor pela última aquisição. Esse valor contábil do estoque acrescido das compras será ajustado ao valor real inventariado, obtendo-se o CMV que é a diferença.

Vejamos um exemplo:

Determinada empresa, em 31-12-x1, apresentou os seguintes saldos de contas:

CONTA	SALDOS EM R\$
Mercadorias (Estoque Inicial)	200.000,00
Compras	300.000,00
Vendas	600.000,00
Mercadorias (Estoque Final)	100.000,00

Aplicando-se a fórmula para a apuração do Lucro Bruto (LB):

CMV = EI + C - EF
CMV = 200.000,00 + 300.000,00 - 100.000,00
CMV = 400.000,00
LB = VL - CMV
LB = 600.000,00 - 400.000,00
LB = 200.000,00

O Lucro Bruto dessa empresa será de R\$ 200.000,00, ou seja, o total de Vendas (R\$ 600.000,00) menos o CMV (R\$ 400.000,00).

No final do Exercício, transfere-se as contas CMV e Vendas para a conta Resultados do Exercício:

Resultado do Exercício a CMV	R\$ 400.000,00
Vendas a Resultado do Exercício	R\$ 600.000,00

Em 05-9-x4, uma duplicata no valor de R\$ 15.000,00 foi considerada incobrável:

Provisão para Créditos de Liquidação Dúvida a Duplicatas a Receber Duplicata nº 111, considerada incobrável	R\$ 15.000,00
---	---------------

O Lucro Bruto ficará automaticamente na conta Resultado do Exercício, proveniente da diferença entre o débito dessa conta (R\$ 400.000,00) e o crédito (R\$ 600.000,00), ou seja, R\$ 200.000,00. A conta Mercadorias irá para o Balanço representando o estoque existente, naquela data (R\$ 100.000,00).

Após o Lucro Bruto, os demais saldos de receitas e despesas também são transferidos para a com de Apuração do Resultado do Exercício, conforme vimos no módulo anterior.

**41**

## 5. Elaboração do Balanço Patrimonial

Após a contabilização dos ajustes e apuração do resultado do exercício, a empresa deverá elaborar o Balanço Patrimonial.

No Brasil, o Balanço Patrimonial deve seguir as orientações estabelecidas na Lei nº 6.404/76, em seus artigos 175 a 205. Segundo o art. 178 dessa Lei, as contas serão classificadas no Balanço Patrimonial dentro dos seguintes grupos:

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE Realizável a longo prazo Intangível  Investimentos Imobilizado	CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO  Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliações Patrimoniais Reservas de Lucros (-) Prejuízos Acumulados

Exemplo de um Balanço Patrimonial:

**BALANÇO PATRIMONIAL**  
**Companhia Noêmia Vital e Silva S.A.**  
**31-12-20x1**  
**(Em milhares de reais)**

ATIVO	
<b>Circulante</b>	
DISPONÍVEL	275
Caixa	<u>1.700</u>
Bancos c/Movimento	1975
 CRÉDITOS	
Duplicatas a Receber	1.000
Provisão para Créditos de Liquidação	(30)
Duvidosa	970
 ESTOQUES	
Mercadorias	200
 DESPESAS ANTECIPADAS	
Seguros a Vencer	<u>70</u>
	<b>3.215</b>

<b>Ativo Não Circulante</b>	
IMOBILIZADO	
Móveis e Utensílios	1.250
Depreciação Acumulada	(375)
	<u>875</u>
Total do Ativo	<b>4.090</b>
<b>PASSIVO</b>	
<b>Circulante</b>	
Duplicatas a Pagar	490
Salários a Pagar	100
Provisão para Imposto de Renda	250
Dividendos a pagar	<u>375</u>
	<b>1.215</b>
<b>Patrimônio Líquido</b>	
Capital	1.000
Reservas de Capital	1.500
Reservas de Lucro	<u>375</u>
	<u>2.875</u>
Total do Passivo + PL	<b>4.090</b>

Na prática, para levantamento do Balanço, ocorre uma separação das Contas Patrimoniais e de Resultado, constantes do Balancete ajustado. Como já foi dito, apenas as contas representativas de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido constam do Balanço Patrimonial. As Contas de Resultado (receitas e despesas) são reduzidas a um único valor, através do demonstrativo de resultados, passando a integrar o Balanço Patrimonial na forma de lucro ou prejuízo.

42

## RESUMO

A demonstração estática do patrimônio, em determinado momento, é chamada Balanço Patrimonial, e tem por finalidade demonstrar, de forma sintética, todos os componentes patrimoniais.

As empresas são obrigadas a elaborar o balanço pelo menos uma vez em cada doze meses, ao término do exercício financeiro.

Na data do Balanço Patrimonial levanta-se, por meio dos saldos do Livro Razão e antes de se efetuarem os ajustes de encerramento do exercício, o Primeiro Balancete Final de Verificação, que representa a primeira etapa da fase pré-Balanço. Nele deve ser procedido um levantamento minucioso em cada conta patrimonial para se certificar da veracidade do saldo dela, bem como para que esses valores sejam ajustados e as contas possam apresentar o valor exato dos elementos que representam.

As Contas de Resultado (despesas e receitas) são responsáveis pelo resultado do Exercício Financeiro que está sendo encerrado, daí a importância de que determinados ajustes sejam feitos nessas contas, para que o resultado do exercício represente a realidade.

As empresas que vendem a prazo assumem o risco de deixar de receber alguns créditos (Duplicatas a Receber, Contas a Receber etc.) em virtude da insolvência de seus clientes. Por esse motivo, por ocasião do levantamento do Balanço é feita uma Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, levando em conta possíveis perdas pelo não-recebimento de créditos.

A apuração do Resultado do Exercício corresponde a transferir todas as contas de despesas e receitas para a conta Resultado do Exercício. A etapa seguinte é a distribuição do mesmo, que é feita de acordo com a conveniência da diretoria da empresa ou as disposições legais, constantes em seu estatuto ou contrato social.

O saldo final da Conta Apuração do Resultado do Exercício é transferido para a conta Reservas de Lucros, classificada no Patrimônio Líquido.

Realizados todos os ajustes, levanta-se novamente o Balancete Final, como recurso para conferir os procedimentos de encerramento. A partir do Balancete ajustado, elabora-se o Balanço Patrimonial, de acordo com as determinações da Lei nº 6.404/76.

Na prática, para levantamento do Balanço, ocorre uma separação das Contas Patrimoniais e de Resultado, constantes do Balancete. Apenas as contas representativas de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido constam do Balanço Patrimonial. As Contas de Resultado (receitas e despesas) são reduzidas a um único valor, através do demonstrativo de resultados, passando a integrar o Balanço Patrimonial na forma de lucro ou prejuízo.

## **UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

### **MÓDULO 4 – DLPA E DMPL**

**43**

#### **1 - REGIMES CONTÁBEIS**

A Lei nº 6.404/76 tornou obrigatória a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), que objetiva evidenciar todas as mutações ocorridas na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados ao longo de um período de apuração contábil, partindo de seu saldo no início do exercício social e concluindo com a posição da conta por ocasião do Balanço de Encerramento do Exercício.



A elaboração da DLPA deve respeitar os limites do Exercício Financeiro. Por isso, os ajustes de exercícios anteriores efetuados sobre elementos patrimoniais não devem afetar o resultado do exercício atual.

Para registrar despesas e receitas, existem dois métodos: **Regime de Caixa** e **Regime de Competência**. A utilização de um ou outro Regime afeta o resultado do Exercício Financeiro porque no Regime de Caixa determinadas despesas e receitas de um exercício poderão ser lançadas apenas em outro Exercício, quando forem efetivamente pagas ou recebidas.

44

No **Regime de Competência** as despesas e a receitas são registradas mensalmente, mesmo que não tenham sido pagas ou recebidas, apropriando-se cada despesa e receita a seu respectivo mês. Exemplificando com o aluguel do mês de julho, pago em 5 de agosto, tem-se os seguintes lançamentos:

Lançamento 1

Lançamento 2

Segundo determinações da Lei nº 6.404/76, artigo 187, o resultado deverá ser apurado segundo o Regime de Competência, isto é, as receitas e os rendimentos ganhos no período deverão ser computados no resultado, independentemente de sua realização em moeda. Serão também computados nos custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

É de fundamental importância, quanto ao Regime de Competência, o Princípio da Competência dos Exercícios. Ele estabelece que as receitas e as despesas devem ser atribuídas aos exercícios segundo a real incorrência dos mesmos, isto é, de acordo com a data do fato gerador e não ao serem recebidos ou pagos.

31/7	
Aluguéis	
a Aluguéis a Pagar	
Valor referente à apropriação do aluguel de julho	R\$ 1.000,00

05/8  
Aluguéis a Pagar  
a Caixa

Pago aluguel referente a julho R\$ 1.000,00

45



No **Regime de Caixa** o registro contábil do pagamento ou recebimento ocorre no momento de sua efetivação, não importando a que mês se refere o fato. Tomando-se o mesmo exemplo:

05/8  
Aluguéis  
a Caixa

Pago aluguel referente a julho R\$ 1.000,00

46

## 2 - MODELO DE DLPA

A Lei nº 6.404/76 define o conteúdo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, no artigo 186, estabelecendo que ela discriminará:

"I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;  
II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;  
III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporados ao capital e o saldo ao final do período".

A definição legal do conteúdo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados condiciona a sua elaboração. Veja um modelo para essa Demonstração em conformidade com o que prescreve a Lei nº 6.404/76:

### DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

**SALDO NO INÍCIO DO EXERCÍCIO  
(+/-) AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**

Efeitos da mudança de critérios contábeis Retificação de erros de exercícios anteriores <b>( = ) SALDO AJUSTADO</b>	<b>(+/-) LUCRO (OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO APÓS A RENDA</b>	<b>PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE</b>
<b>( + ) REVERSÕES E TRANSFERÊNCIAS DE RESERVAS</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De Lucros a Realizar</li> <li>• De Lucros para Expansão</li> <li>• Reservas Especiais para Pagamento de Dividendos</li> <li>• Reservas de Reavaliação</li> <li>• Reservas de Capital</li> <li>• Reserva para Contingências</li> </ul>		
<b>( = ) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA GERAL</b>	<b>ORDINÁRIA(AGO)</b>	
<b>( - ) PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO PARA A DESTINAÇÃO DOS LUCROS</b>		
a) TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reserva Legal</li> <li>• Reservas Estatutárias</li> <li>• Reservas para Contingências</li> <li>• Reservas para Plano de Investimentos</li> <li>• Reservas de Lucros a Realizar</li> <li>• Reserva Especial para Pagamento de Dividendos</li> </ul>		
b) DIVIDENDOS A DISTRIBUIR		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dividendo por Ação do Capital Social</li> </ul>		
c) PARCELA DOS LUCROS INCORPORADOS AO CAPITAL		
<b>( = ) SALDO NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO</b>		

47

O artigo 186, parágrafo 1º da Lei nº 6.404/76, dispõe: "como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes". Portanto:

<b>SALDO NO INÍCIO DO EXERCÍCIO</b>
<b>(+/-) AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES</b>
Efeitos da mudança de critérios contábeis Retificação de erros de exercícios anteriores
<b>( = ) SALDO AJUSTADO</b>

O artigo 177 da Lei nº 6.404/76 e seu parágrafo 1º prescrevem que a escrituração das empresas deve observar métodos ou critérios uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o Regime de Competência, sendo que, quando houver modificação relevante nos métodos ou critérios contábeis, tais alterações devem ser apresentadas nas demonstrações financeiras e seus efeitos devem ser indicados por meio de notas explicativas.



Veja exemplos de mudanças de critérios contábeis:

- a) alteração no regime de apuração de resultados de Competência para Caixa;
- b) mudança no critério de avaliação de estoques para Média Ponderada Móvel, quando antes era adotado o Critério PEPS;
- c) mudança no método de avaliação de investimentos em participações societárias de Custo para Equivalência Patrimonial.

48

Os erros referentes a exercícios anteriores devem ser lançados diretamente à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados para não distorcer o lucro a ser apurado no exercício em curso. Deve-se destacar que somente se caracteriza como erro uma situação que não possa ser atribuída a fato posterior.



Exemplo: O contador da Comercial Rezende Ltda., ao apurar o lucro real, esqueceu-se de acrescentar ao lucro líquido do exercício o montante de R\$ 50.000,00, relativo as participações de administradores nos lucros, que não é dedutível do Imposto de Renda.

A contabilidade apresentou, portanto, os seguintes valores:

- a) Lucro Real antes da retificação do erro R\$ 1.000.000,00
- b) Lucro Líquido do Exercício R\$ 750.000,00
- c) Provisão para o Imposto de Renda R\$ 250.000,00

Acréscimo do valor das participações ao Lucro Real:  
Lançamento no Diário

	Lucro Real antes da retificação do erro	R\$ 1.000.000,00	
	( + ) Participações de administradores nos lucros	R\$ 50.000,00	
	( = ) Lucros Real retificado	R\$ 1.050.000,00	
	( x ) Alíquota do Imposto de Renda	25%	
	( = ) Provisão para Imposto de Renda retificada	R\$ 262.500,00	
	( - ) Provisão para Imposto de Renda anterior	R\$ 250.000,00	
	( = ) Ajuste a ser feito a débito de Lucros Acumulados e a Crédito da Provisão para o Imposto de Renda	R\$ 12.500,00	

	Lucros Acumulados a Provisão para o Imposto de Renda	R\$ 12.500,00
--	--	---------------

49

O ajuste resultante de retificação de erros de exercícios anteriores deve ser objeto de nota explicativa à Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Entretanto, é preciso ter cuidado para não considerar como "ajuste" diferenças que não sejam provenientes de erros contábeis, mas de fatos posteriores à data de seu registro. Exemplificando: Ao encerrar o exercício social de 20x1, a Empresa Jaraguá Ltda. constituiu uma Provisão para o Imposto de Renda de R\$ 200.000,00, cujo cálculo foi baseado na legislação em vigor. Após o encerramento do exercício e antes da data de entrega da declaração do Imposto de Renda, entra em vigor uma nova legislação que possibilita à empresa reduzir seu Imposto para R\$ 160.000,00.

Neste exemplo, a diferença (R\$ 40.000,00) não deve ser revertida a Lucros Acumulados, uma vez que não se trata de erro, mas de um acontecimento posterior, devendo ser reconhecida a crédito do resultado do exercício de 20x2 e a débito da conta de Provisão constante do passivo exigível da Empresa, a saber:

Provisão para o Imposto de Renda  
 a Resultado do Exercício de 20x2  
 p/ revisão do saldo da Provisão para o Imposto de Renda  
 em decorrência de modificação de legislação R\$ 40.000,00

50

O item **Lucro (ou prejuízo) líquido do exercício após a provisão para o imposto de renda** visa demonstrar o valor do resultado do exercício que, após apurado deve ser transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Nas **reversões e transferências de reservas**, a constituição da Provisão decorre da incorporação de valor ao custo do exercício, enquanto a da Reserva decorre de destinação dada a uma parcela do Lucro Líquido.

**( + )REVERSÕES E TRANSFERÊNCIAS DE RESERVAS**

- De Lucros a Realizar
- De Lucros para Expansão
- Reservas Especiais para Pagamento de Dividendos

- Reservas de Reavaliação
  - Reservas de Capital
  - Reserva para Contingências
- ( = ) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA GERAL ORDINÁRIA(AGO)**

51

Podem ser realizados os seguintes tipos de reversões ou transferências de Reservas:

- de lucros a realizar** - Em proporção à parcela destes lucros, cuja realização em moeda tenha ocorrido no exercício;
- de lucros para expansão** - Quando o projeto que deu origem à reserva tenha sido concluído e ainda exista saldo remanescente na conta, ou quando o plano para novos investimentos tenha sido abandonado a meio caminho;
- reserva especial para pagamento de dividendos** - prevista no artigo 202, parágrafo 4º e 5º da Lei nº 6.404/76;
- reservas de reavaliação** - Embora não tenham origem na conta Lucros Acumulados, podem ter seu saldo transferido para esta em virtude de realização;
- reservas de capital** - Podem ser transferidas para absorver prejuízos, quando as reservas de lucros já tiverem sido integralmente utilizadas para tal fim, nos termos da Lei das S.A.;
- reserva para contingências** - No exercício em que efetivamente ocorrer a perda ou deixar de subsistir o motivo que justificou sua constituição. A reversão da Reserva para Contingências se faz mesmo no caso de ocorrência de perda em montante igual ou superior ao saldo da Reserva, isso porque, quando a perda se efetiva, ela é levada diretamente ao resultado do exercício e, em consequência, a Reserva correspondente é revertida a Lucros Acumulados.

No exercício em que é constituída a Reserva para Contingências, faz-se:

**Lucros Acumulados  
a Reserva para Contingências**

No exercício em que ocorre a perda, registra-se:

**Perdas... (conta de despesa)  
a Conta de Ativo ou Passivo**

Concomitantemente, reverte-se a Reserva:

**Reservas para Contingências  
a Lucros Acumulados**

Realizadas as Reversões e Transferências de Reservas encontra-se o Saldo à Disposição da Assembléia Geral Ordinária da empresa, no caso de S.A., que terá a decisão final sobre a destinação dos lucros.

A administração deve apresentar proposta quanto à **destinação dos lucros**, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral Ordinária da empresa. Dessa proposta devem constar as Transferências para Reservas, os Dividendos a Distribuir e a Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital.

**( - ) PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO PARA A DESTINAÇÃO DOS LUCROS**

**d) TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS**

- Reserva Legal
- Reservas Estatutárias
- Reservas para Contingências
- Reservas para Plano de Investimentos
- Reservas de Lucros a Realizar
- Reserva Especial para Pagamento de Dividendos

**e) DIVIDENDOS A DISTRIBUIR**

- Dividendo por Ação do Capital Social

**f) PARCELA DOS LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL**

**( = ) SALDO NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO**

52

De acordo com as disposições legais ou estatutárias, parte dos lucros apurados pela empresa deverá ou poderá ser transferida para reservas. Há reservas de constituição obrigatória por lei, como é o caso da Reserva Legal, e outras cuja constituição dependerá do que dispuser o Estatuto da empresa ou o que vier a decidir a Assembléia Geral.

Os **Dividendos a Distribuir** devem ser contabilizados no próprio exercício em que foram economicamente gerados, mediante débito à conta de Lucros (ou Prejuízos) Acumulados e crédito à conta de Dividendos Propostos a Pagar (Passivo Circulante). Após aprovação pela Assembléia Geral Ordinária, deverão ser transferidos para outra conta do Passivo Circulante denominada dividendos a Pagar.

O Dividendo por Ação do Capital Social é informação de grande utilidade, sobretudo para os investidores em sociedades anônimas de capital aberto, porque influencia na cotação das ações no mercado. O seu cálculo é efetuado utilizando-se a seguinte fórmula:

$$\text{Dividendo por ação} = \frac{\text{Dividendos Propostos a Pagar}}{\text{Nº de ações em circulação}}$$

Os Dividendos **propostos a pagar**, conforme estabelece o artigo 202 da Lei nº 6.404/76, serão de 50% do Lucro Líquido Ajustado que, no exercício de 20x1 foi de R\$ 4.000.000,00.

O número de ações em que se divide o capital social é de 2.500, sendo que 500 estão em tesouraria. Deve-se observar que as ações em tesouraria não integram as que se acham em circulação; portanto, não devem ser consideradas. Outra consideração a ser feita é que todas as 2.500 ações são de mesma

classe ou espécie, o que lhes confere o mesmo direito na distribuição dos dividendos.

Assim, aplicando-se a fórmula, encontra-se o valor do dividendo por ação:

$$\text{Dividendo por ação} = \frac{\text{R\$ 2.000.000,00}}{2.000} = \text{R\$ 1.000,00}$$

53

### 3 - EXEMPLO DE ELABORAÇÃO DE DLPA

A Cia. Dalva Vital e Silva, no encerramento do exercício social de 20x1, apresentou os seguintes dados registrados em sua contabilidade:

- a) Após o encerramento do exercício social de 20x1 descobriu-se que um investimento em sociedade coligada havia sido avaliado aplicando-se o método de custo, quando essa participação societária estava sujeita à avaliação pela equivalência patrimonial. A mudança de critério contábil acarretou um aumento de R\$ 40.000,00 no resultado em participações societárias, que fora considerada de R\$ 60.000,00.
- b) A empresa deduziu do resultado do exercício de 20x0 o montante de R\$ 265.000,00, sendo parte referente à multa de ofício por insuficiência de pagamento de Imposto de Renda (R\$ 200.000,00) e parte relativa à multa de mora por atraso no pagamento da Contribuição Social (R\$ 65.000,00). Essa situação foi identificada antes da entrega da Declaração do Imposto de Renda.
- c) O Patrimônio Líquido da Cia. Apresentava a seguinte posição de contas em 31-12-x1

Capital Social	R\$ 5.000.000,00
Capital a Realizar	<u>R\$ ( 500.000,00 ) R\$ 4.500.000,00</u>
Reserva de Correção Monetária	
do Capital Realizado	R\$ 400.000,00
Demais Reservas de Capital	R\$ 600.000,00

#### RESERVAS DE LUCROS

Legal	R\$ 350.000,00
Para Contingências	R\$ 320.000,00
De Lucros a Realizar	R\$ 300.000,00
Lucros Acumulados (Saldo em 01-01-x1)	R\$ 970.000,00
	R\$ 850.000,00
d) Lucro Líquido do Exercício de 20x1	R\$ 1.200.000,00
Lucros a Realizar nele contidos	R\$ 280.000,00
e) Contingências a serem baixadas no exercício	R\$ 210.000,00
f) Lucros a Realizar realizados no exercício	R\$ 150.000,00

- g) O Estatuto da Companhia fixa o dividendo de 20% sobre o lucro líquido ajustado.
- h) A reserva legal deve ser constituída pelo valor mínimo obrigatório.
- i) Em 02-01-x1, a Cia. Dalva Vital e Silva promoveu um aumento de capital mediante incorporação de 50% do saldo da conta Lucros Acumulados.

54

### 1ª FASE: AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Nessa fase, serão avaliados os valores que devem ser computados diretamente à conta de Lucros Acumulados, como ajustes de exercícios encerrados.

**Mudanças de critérios contábeis** - O aumento de valor (R\$40.000,00) do investimento em sociedade coligada acarretado pela mudança de critério contábil afetará o resultado operacional da Cia. Dalva Vital e Silva. Deve-se, portanto, analisar os efeitos desse aumento de valor sobre todos os elementos calculados após o cômputo desse resultado, e que possam ter sua base de cálculo afetada pelo referido ajuste. Esses elementos são:

- **provisão para Contribuição Social;**
- **provisão para Imposto de Renda;**
- **participações no Resultado.**

Nesse caso, o ajuste do resultado operacional não alterará a base de cálculo das Provisões porque os resultados positivos em participações societárias não estão sujeitos à incidência da Contribuição Social e do Imposto de Renda.

55

Quanto às Participações no Resultado, elas não estão previstas pelos Estatutos da Cia. Assim sendo, o ajuste afetará apenas o resultado do exercício encerrado em 31-12-x1, devendo ser feito diretamente à conta de Lucros Acumulados. O lançamento correspondente será:

(1) Participações Permanentes em coligadas	a Lucros Acumulados	R\$ 40.000,00
--	---------------------	---------------

**Retificações de erros de exercícios anteriores:** Ocorreu um erro de interpretação da legislação do Imposto de Renda, por parte da Cia. Dalva Vital e Silva. Sabe-se que as multas aplicadas pela autoridade tributária em razão do ofício e no curso de ação fiscal, por terem caráter punitivo, não são dedutíveis do Imposto de Renda. No exemplo dado, somente a multa por atraso no pagamento da Contribuição Social será dedutível. A Cia. deixou de considerar na determinação do Lucro Real, o valor de R\$ 200.000,00, relativo à multa de ofício não dedutível. Logo, o efeito sobre a Provisão para o Imposto de Renda, considerando-se uma alíquota de incidência de 25%, será:

$$25\% \times R\$ 200.000,00 = R\$ 50.000,00$$

A elevação do saldo de Provisão para o Imposto de Renda em R\$ 50.000,00 implica redução, de igual valor, no Lucro Líquido do Exercício apurado em 31-12-x0. Como esse ajuste não pode ser feito a débito do resultado de um exercício já encerrado, efetua-se a retificação à conta de Lucros Acumulados, a saber:

(2) Lucros Acumulados  
a Provisão para Imposto de Renda - Exercício de 20x0 R\$ 50.000,00

56

**2ª FASE: APURAÇÃO DOS DEMAIS VALORES QUE IRÃO AFETAR O SALDO DA CONTA LUCROS ACUMULADOS**

a) Reversões de reservas de lucros para a conta lucros acumulados, durante o exercício de 20x1

- Reserva para Contingências (letra e) R\$ 210.000,00
- Reserva de Lucros a Realizar (letra f) R\$ 150.000,00

Lançamento no Diário:

(3) Diversos  
a Lucros Acumulados  
Reserva para Contingências R\$ 210.000,00  
Reserva de Lucros a Realizar R\$ 150.000,00 R\$ 360.000,00

b) Transferência de valores da e para a conta lucros acumulados durante o exercício de 20x1

- A única transferência da conta Lucros Acumulados no exercício é a relativa ao valor incorporado ao Capital Social, que representou 50% do saldo inicial da conta Lucros Acumulados (letra i dos dados utilizados), a saber:  $50\% \times R\$ 850.000,00 = R\$ 425.000,00$

Lançamento contábil correspondente no Diário:

(4) Lucros Acumulados  
a Capital Social R\$ 425.000,00

- Transferência do Lucro Líquido do Exercício de 20x1 (letra d) para Lucros Acumulados.

Lançamento no Diário:

(5) Resultado do Exercício  
a Lucros Acumulados R\$ 1.200.000,00

### 3ª FASE: CONSTITUIÇÃO DA RESERVA LEGAL

A Reserva Legal será constituída pelo valor mínimo obrigatório que é de 5% do Lucro Líquido apurado em 31-12-x1, ou seja:

$$R\$ 1.200.000,00 \times 5\% = R\$ 60.000,00$$

Lançamento contábil correspondente no Diário:

(6) Lucros Acumulados a Reserva Legal	R\$ 60.000,00
---------------------------------------	---------------

### 4ª FASE: CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE LUCROS A REALIZAR

Os lucros a realizar contidos no resultado somam R\$ 150.000,00; todavia, a reserva só pode ser constituída sobre o valor que excede às demais reservas de lucros formadas no exercício.

A única reserva de lucros criada foi a Legal. Assim sendo:

Lucros a Realizar contidos no Resultado	R\$ 280.000,00
( - ) Reserva Legal	R\$ ( 60.000,00)
( = ) Margem para Constituição da Reserva de Lucros a Realizar	R\$ 220.000,00

Lançamento contábil correspondente no Diário:

(7) Lucros Acumulados a Reserva de Lucros a Realizar	R\$ 220.000,00
--	----------------

### 5ª FASE: DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DOS DIVIDENDOS:

Lucro Líquido do Exercício	R\$ 1.200.000,00
( - ) Exclusões:	
Reserva Legal constituída	R\$ ( 60.000,00)
Reserva de Lucros a Realizar	R\$ ( 220.000,00)
( + ) Adições	R\$ ( 280.000,00)
Reversão da Reserva para Contingências	R\$ 210.000,00
Reversão de Lucros a Realizar	R\$ 150.000,00
( = ) Base de cálculo dos Dividendos	R\$ 1.280.000,00
( x ) Percentual previsto no Estatuto (letra g)	20%
( = ) Dividendos a Provisionar	R\$ 256.000,00

Lançamento contábil correspondente:

(8) Lucros Acumulados a Dividendos propostos a pagar	R\$ 256.000,00
	60

Para Transcrição para o razão, observe-se a correlação numérica com os lançamentos no Diário:

<b>LUCROS ACUMULADOS</b>			
(2)	50.000,00	850.000,00	(S)
(4)	425.000,00	40.000,00	(1)
(6)	60.000,00	360.000,00	(3)
(7)	220.000,00	1.200.000,00	(5)
(8)	256.000,00		
		1.439.000,0	

<b>PARTICIPAÇÃO PERMANENTES EM COLIGADAS - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL</b>			
<b>PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA - EXERCÍCIO DE 20X0</b>			
(1)	40.000,00		
		50.000,00	(2)

<b>RESERVA PARA CONTIGÊNCIAS</b>			
<b>RESERVA DE LUCROS A REALIZAR</b>			
(3)	210.000,00	320.000,00	(S)
		220.000,00	(7)
		400.000,00	
(3)	150.000,00	300.000,00	(S)
		60.000,00	(6)
		410.000,00	

<b>CAPITAL SOCIAL</b>			
<b>RESERVA LEGAL</b>			
	5.000.000,00	(S)	
	425.000,00	(4)	
	5.425.000,00		
		350.000,00	(S)
		60.000,00	(6)
		410.000,00	

<b>DIVIDENDOS PROPOSTOS A PAGAR</b>			
<b>RESULTADO DO EXERCÍCIO DE 20X1</b>			
	256.000,00	(8)	
(5)	1.200.000,00	1.200.000,00	(S)

61

#### 4 - A DLPA ELABORADA

Cia Dalva Vital e Silva  
 DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS (OU PREJUÍZOS) ACUMULADOS  
 Em 31-12-x1

<b>SALDO NO INÍCIO DO EXERCÍCIO</b>	<b>R\$ 850.000,00</b>
<b>(+/-) AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES</b>	
(+) Efeitos da mudança de critérios contábeis	R\$ 40.000,00

(-) Retificação de erros de exercícios anteriores	R\$ (50.000,00)
<b>( = ) SALDO AJUSTADO</b>	<b>R\$ 840.000,00</b>
<b>(+) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO APÓS A PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>R\$ 1.200.000,00</b>
<b>( + ) REVERSÕES E TRANSFERÊNCIAS DE RESERVAS</b>	
REVERSÕES:	
• De Reserva para Contingências R\$ 210.000,00	
• De Lucros a Realizar <u>R\$ 150.000,00</u>	R\$ 360.000,00
<b>( = ) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA</b>	<b>GERAL ORDINÁRIA (AGO)</b>
	<b>R\$ 2.400.000,00</b>
a) TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS	
• Reserva Legal R\$ 60.000,00	
• Reservas de Lucros a Realizar <u>R\$ 220.000,00</u>	R\$ (280.000,00)
b) DIVIDENDOS A DISTRIBUIR	R\$ (256.000,00)
c) PARCELA INCORPORADA AO CAPITAL	R\$ (425.000,00)
<b>( = ) SALDO NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO</b>	<b>R\$ 1.439.000,00</b>

62

## 5 - DEMONSTRAÇÃO DE MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) apresenta as variações que ocorreram no capital próprio da entidade durante um determinado período, mostrando os aumentos e reduções do capital, incluindo o resultado do exercício. Ela representa um detalhamento das contas existentes no patrimônio líquido.

A DMPL tem por objetivo demonstrar as variações ocorridas em cada conta integrante do Patrimônio Líquido, evidenciando aos sócios e acionistas o que aconteceu com a riqueza efetiva da empresa e deles também. Dentre essas mudanças, podem ser citadas:

- aumento de capital;
- aumento das reservas;
- incorporação de lucro do exercício;
- correção monetária dos elementos do Patrimônio Líquido;
- reavaliação do ativo;
- transferência de contas de reservas para outra conta do Patrimônio Líquido;
- dividendos propostos;
- ágio na subscrição de ações.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é indispensável porque, no Brasil, diversas interferências legais e fiscais obrigam a efetuar lançamentos de receitas diretamente no Patrimônio

Líquido, sem transitar pela Demonstração de Resultados. Além disso, os efeitos da correção monetária de balanço são outros elementos a alterarem o valor do Patrimônio Líquido, sem se configurarem como aumento de capital ou lucros retidos.

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido apresenta vantagens sobre a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados porque, por meio dela é possível identificar todas as movimentações sofridas pelas contas do Patrimônio Líquido ao longo do período, enquanto a DLPA fica restrita à conta de Lucros (Prejuízos) Acumulados.

63

Vamos elaborar as **Demonstrações de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) e de mutações do patrimônio líquido (DMPL)** a partir dos mesmos dados:

- **O Balanço de 31.12.x0**

**BALANÇO PATRIMONIAL**  
Companhia Vitória Dutra S.A.  
31.12.x0

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE	45.660	CIRCULANTE	2.785
Caixa	20.775	Duplicatas a Pagar	1.400
Bancos	17.400	Salários a Pagar	250
Aplicações Financeiras	600	Encargos a Pagar	800
Duplicatas a Receber	6.200	Provisão para Imposto	
		Renda	335
Estoque de Mercadorias	685		
		EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	875
		Empréstimos	875
PERMANENTE	82.500		
Investimentos	11.780	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	124.500
Imobilizado	70.720	Capital Social	80.000
Terrenos	24.220	Reservas de Capital	12.000
Prédios	46.500	CM de Capital	12.000
		Reservas de Lucros	2.500
		Reserva Legal	2.500
		Lucros Acumulados	30.000
Total	128.160	Total	128.160

64

- **Os lançamentos de 20x1**

**1. Aumento de Capital com Correção Monetária do Capital, conforme autorização da Assembléia Geral de Acionistas, em abril x1, no valor de R\$ 8.000,00, utilizando-se recursos transferidos de**

Reservas de Capital (Correção Monetária de Capital);

2. Subscrição de 1.000 novas ações do Capital, integralizadas em setembro/x1, por R\$ 2,00 cada;
3. Em julho/x1 foi feita reavaliação dos terrenos, que tiveram seu valor corrigido para R\$ 40.000,00. O laudo avaliou o valor desses imóveis em R\$ 60.000,00. Foi feita Reserva de Reavaliação do valor que excedeu ao valor corrigido (R\$ 20.000,00).
4. Pago Imposto de Renda do período anterior, em fevereiro x1, em cheque, no montante de R\$ 3.000,00. Foi feita a opção de 15% para a SUDENE, no valor de R\$ 450,00, e de 10% para a SUDAM, no valor de R\$ 300,00, totalizando R\$ 750,00 para aplicação em incentivos fiscais.
5. A Assembléia de abril determinou que R\$ 15.000,00 da conta Lucros Acumulados fossem transferidos para uma Reserva de Lucros, objetivando fazer face a futuros investimentos. Essa transação não afeta o montante total do capital próprio, sendo apenas uma transferência interna entre as contas do Patrimônio Líquido da entidade.
6. O Lucro Líquido depois do Imposto de Renda referente ao Exercício de 20x1 foi de R\$ 25.000,00.

7. A destinação proposta dos resultados foi:

- **07.1.** Reserva Legal no percentual de 5% sobre o Lucro Líquido depois do Imposto de Renda (R\$ 25.000,00 x 5%), no montante de R\$ 1.250,00;
- **07.2.** Dividendos propostos no percentual de 20% sobre o Lucro Líquido depois do Imposto de Renda (R\$ 25.000,00 x 20%), no montante de R\$ 5.000,00.

65

## 6 - DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)

A DLPA elaborada com os dados da Companhia Vitória Dutra S.A., objetivando permitir identificar as diferenças básicas entre as duas demonstrações contábeis, é a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS  
Companhia Vitória Dutra S.A.  
31.12.x1

<b>SALDO INICIAL EM 01.1.x1</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>
<b>(+) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO APÓS A PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>R\$ 25.000,00</b>
<b>(=) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA GERAL</b>	<b>ORDINÁRIA (AGO)</b>
a) TRANSFERÊNCIAS PARA RESERVAS	R\$ 55.000,00

• Reserva para Investimentos	R\$ (15.000,00)
• Reserva Lega	R\$ (1.250,00)
b) DIVIDENDOS A DISTRIBUIR	R\$ (5.000,00)
<b>( = ) SALDO EM 31.12.x1</b>	<b>R\$ 33.750,00</b>

Vemos agora a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) elaborada:

Como se observa na DMPL, há uma coluna específica para demonstrar os Lucros (ou Prejuízos) Acumulados. Por isso, o parágrafo 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 estabelece que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) poderá ser substituída pela Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), se publicada pela empresa.

Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários CVM estabeleceu a obrigatoriedade de divulgação da Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, por parte de todas as Companhias Abertas, em razão da relevância das informações que ela apresenta.

DEMONSTRAÇÃO DE MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO							
MUTAÇÕES	CAPITAL SOCIAL REALIZADO	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE REAVALIAÇÃO	RESERVAS DE LUCROS		(PREJUÍZOS) LUCROS ACUMULADOS
		CM DO CAPITAL	RESERVA INCENTIVOS FISCAIS		PARA INVESTIMENTOS	RESERVA LEGAL	
Saldo em 01.01.x1	80.000	12.000				2.500	30.000
-AUMENTO DE CAPITAL: a) Correção Monetária do Capital b) Integralização em dinheiro	8.000 2.000	(8.000 )					
-REAVALIAÇÃO DE IMOBILIZADOS				20.000			
-INCENTIVOS FISCAIS: IMPOSTO DE RENDA			750				

-TRANSFERÊNCIA DE RESERVAS					15.000		( 15.000)	
-LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO								25.000
-DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS: a)Transferência para a Reserva Legal b) Dividendos propostos						1.250	( 1.250)	
Saldo em 31.12.x1	90.000	4.000	750	20.000	15.000	3.750	33.750	

66

## RESUMO

A Lei nº 6.404/76 tornou obrigatória a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA). Ela objetiva evidenciar todas as mutações ocorridas na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados ao longo de um período de apuração contábil, partindo de seu saldo no início do exercício social e concluindo com a posição da conta por ocasião do Balanço de Encerramento do Exercício.

Para registrar despesas e receitas, existem dois métodos: Regime de Caixa e Regime de Competência. A utilização de um ou outro Regime afeta o resultado do Exercício Financeiro porque, no Regime de Caixa, determinadas despesas e receitas de um exercício poderão ser lançadas apenas em outro Exercício, quando forem efetivamente pagas ou recebidas.

A Lei nº 6.404/76 define o conteúdo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, no artigo 186, estabelecendo que ela discriminará:

- "I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporados ao capital e o saldo ao final do período".

Apresenta-se, no módulo, um modelo de DLPA em conformidade com o que prescreve a referida Lei.

O artigo 186, parágrafo 1º da Lei nº 6.404/76, dispõe: "como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes".

Realizadas as Reversões e Transferências de Reservas encontra-se, no caso de S.A., o Saldo à Disposição da Assembléia Geral Ordinária da empresa, que terá a decisão final sobre a destinação dos lucros.

A administração deve apresentar proposta quanto à destinação dos lucros, devendo dela constar as Transferências para Reservas, os Dividendos a Distribuir e a Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital.

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) apresenta as variações que ocorreram no capital próprio da entidade durante um determinado período, mostrando os aumentos e reduções do capital, incluindo o resultado do exercício. Ela representa um detalhamento das contas existentes no patrimônio líquido.

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido apresenta vantagens sobre a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados porque, por meio dela é possível identificar todas as movimentações sofridas pelas contas do Patrimônio Líquido ao longo do período, enquanto a DLPA fica restrita à conta de Lucros (Prejuízos) Acumulados.

Na DMPL há uma coluna específica para demonstrar os Lucros (ou Prejuízos) Acumulados. Por isso, o parágrafo 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 estabelece que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) poderá ser substituída pela Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), se publicada pela empresa.

Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários CVM estabeleceu a obrigatoriedade de divulgação da Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, por parte de todas as Companhias Abertas, em razão da relevância das informações que ela apresenta.

## **UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS** **MÓDULO 5 – DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS** **(DOAR)**

**67**

### **1 - INTRODUÇÃO**

A **Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos** permite visualizar como foram obtidos e aplicados os recursos que afetam o capital de giro das empresas, denominado pela Lei nº 6.404/76 de Capital Circulante Líquido (CCL).

Esse demonstrativo contábil era obrigatório para as Sociedades Anônimas, mas em 2009 passou a ser facultativo. Embora tenha sido substituído pela Demonstração de Fluxo de Caixa (veremos esse assunto em Contabilidade Gerencial), o seu valor informativo deve ser considerado.



O objetivo da DOAR é evidenciar as mutações sofridas pelo CCL entre o início e o término do exercício. Dessa maneira é possível avaliar a liquidez de curto prazo de uma empresa, identificando os fatores que contribuem para a alteração da posição financeira de curto prazo. Em termos práticos, a variação no CCL pode ser obtida tomando-se o CCL ao final do exercício e dele deduzindo-se o CCL no início do exercício. Isso pode ser melhor entendido no quadro seguinte:

CCL no final do ano 20x1 = 800
( - ) CCL no início do ano 20x1 = (600)
( = ) Variação no CCL = 200

68

Classificar **ativos e passivos como circulante e não circulante** permite identificar o montante de capital de trabalho da entidade. A seguir, são apresentadas as contas classificadas em componentes circulantes e não circulantes:

ATIVO	PASSIVO
<b>CIRCULANTE</b>	<b>CIRCULANTE</b>
Disponível	Obrigações a Curto Prazo
Crédito a Curto Prazo	
Estoques	
<b>NÃO CIRCULANTE</b>	<b>NÃO CIRCULANTE</b>
Realizável a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
Investimentos	
Imobilizado	
Intangível	Patrimônio Líquido

69

O **Capital Circulante Líquido (CCL)** é conceituado como a diferença absoluta entre Ativo Circulante (**AC**) e Passivo Circulante (**PC**), conforme apresentado na fórmula:

$$CCL = AC - PC$$

Em linguagem de análise financeira, entende-se que o Capital Circulante Líquido (CCL) é a expressão da capacidade financeira da empresa, a curto prazo. O objetivo da demonstração é mostrar a movimentação de valores durante o exercício que provoca aumento ou redução do CCL.



70

O Quadro 1 mostra que o Ativo Circulante (AC) é maior do que o Passivo Circulante (PC), significando que a empresa está operando, no curto prazo, com capital de giro próprio (parte em cinza). Em princípio, será satisfatória a posição financeira a curto prazo, se a empresa tiver capital de giro positivo, ou seja, os bens e direitos dos ativo circulante são suficientes para cobrir as obrigações de curto prazo.

Quadro 1: Capital de Giro Positivo

AC	PC
ANC	PNC

Exemplo numérico:

AC	= R\$ 3.000.000,00
( - ) PC	= R\$ (1.500.000,00)
( = ) Capital Circulante Positivo	= R\$ 1.500.000,00

O Quadro 2 mostra que o Passivo Circulante pode ser superior ao Ativo Circulante, demonstrando que a empresa opera, no curto prazo, com capital de giro de terceiros (parte em cinza). Quando a empresa está em situação financeira debilitada, ou seja, as obrigações são maiores do que os bens e direitos do ativo circulante.

Quadro 2: Capital de Giro Negativo

AC	PC
ANC	PNC

Exemplo numérico:

AC	= R\$ 2.000.000,00
( - ) PC	= R\$ (3.000.000,00)
( = ) Capital Circulante Negativo	= R\$ (1.000.000,00)

**É a terminologia usada para designar os valores investidos no Ativo Circulante (AC). A palavra giro vem da idéia de movimentação contínua dos principais elementos formadores das transações da empresa, onde ela basicamente forma seus lucros.**



Essas conceituações são melhor visualizadas no quadro:

ATIVO CIRCULANTE ( AC )	PASSIVO CIRCULANTE ( PC )	CCL	REPRESENTA QUANTO AOS RECURSOS
quando <b>AUMENTA</b> o AC	sem contrapartida no PC	<b>AUMENTA</b>	ORIGEM
sem contrapartida no AC	mas <b>DIMINUI</b> o PC	<b>AUMENTA</b>	ORIGEM
quando <b>DIMINUI</b> o AC	sem contrapartida no PC	<b>DIMINUI</b>	APLICAÇÃO
sem contrapartida no AC	mas <b>AUMENTA</b> o PC	<b>DIMINUI</b>	APLICAÇÃO
quando <b>AUMENTA</b> o AC	e <b>AUMENTA</b> o PC no mesmo valor do AC	não é afetado	-
quando <b>DIMINUI</b> o AC	e <b>DIMINUI</b> o PC no mesmo valor do AC	não é afetado	-

**Constituem aplicações de recursos:**

- a) Lucros distribuídos (dividendos).
- b) Aumento do Ativo Não Circulante.
- c) Aquisição de bens de uso.
- d) Aumento do Ativo Diferido.
- e) Aumento do Realizável a Longo Prazo.
- f) Redução do Passivo Não Circulante:
  - Diminuição de dívida a Longo Prazo;
  - Redução do Patrimônio Líquido (redução do capital ou de reservas sem Ter tido transferência entre as contas do grupo).
- g) Redução do Exigível a Longo Prazo.

- a) O Lucro Líquido - a principal fonte de recursos de uma empresa é o lucro que ela obtém no ano com as suas transações operacionais. Ao resultado econômico do ano, devem ser adicionados ou

excluídos todos os itens que não significam entrada ou saída de numerário, para chegar-se a um lucro de caráter financeiro, ou seja, uma demonstração de resultados de despesas pagas e receitas recebidas. Assim sendo, o Lucro Líquido deve ser ajustado, com as inclusões e exclusões relativas a operações contábeis que não afetaram o Capital Circulante, como:

- depreciações, amortizações e exaustão;
- saldo da correção monetária;
- variações cambiais e correção monetária (relativa a financiamentos classificados no Exigível a Longo Prazo);

Provisão para Imposto de Renda, classificado no Exigível a Longo Prazo.

b) Integralização de Capital.

c) Ingresso de Reservas de Capital (ágio na subscrição de ações, doações recebidas etc.).

d) Empréstimos a Longo Prazo.

e) Venda de bens de uso (custo + CM - depreciação).

f) Redução do Realizável a Longo Prazo.

g) Aumento do Exigível a Longo Prazo.

72

## 2 - TRANSAÇÕES QUE AFETAM O CCL

Quatro tipos de transações afetam o CCL quando alteram:

- o AC e o Passivo Não Circulante,
- o AC e o Ativo Não Circulante,
- o PC e o Ativo Não Circulante e
- o PC e o Passivo Não Circulante.



- alteram o AC e o passivo não circulante

Esquematicamente, esse tipo de transação que altera o passivo não circulante é assim representado:

AC	PC
ANC	PNC

Exemplos de alterações do Ativo Circulante e do Passivo Não Circulante:

a) Obtenção de um empréstimo a longo prazo:

Débito : Caixa/Bancos = AC	Crédito: Empréstimos e Financiamentos = PNC ( Passivo Pagar )	Exigível a Longo Prazo/ Empréstimos a Pagar
----------------------------	---	---

Observe-se que, como a contrapartida do aumento do AC é um PNC, o CCL aumentará (ORIGEM de recursos).

b) Venda de mercadorias com lucro:

Débito : Caixa/Bancos conta Movimento = AC
Crédito: Receita Bruta de Vendas = PNC (Conta de Resultado)

Observe-se que as contas de resultado representam mutações do patrimônio Líquido, devendo ser classificadas, para fins de DOAR, como PNC.

- **alteram o ac e o ativo não circulante**

Esquematicamente, esse tipo de transação é assim representado:

AC	PC
ANC	

Exemplo de alterações do Ativo Circulante e do Ativo Não Circulante:

a) Compra a vista de bens do Ativo Permanente:

Débito : Máquinas e Equipamentos = ANC (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado)
Crédito: Caixa = AC

Observe-se que, como a contrapartida da redução do AC é um ANC, o CCL diminuirá (APLICAÇÃO de recursos).

73

- **alteram o pc e o ativo não circulante**

Esquematicamente, esse tipo de transação é assim representado:

AC	PC
ANC	PNC

Exemplo de alterações do Passivo Circulante e do Ativo Não Circulante:



a) Aquisição de bens do Ativo Permanente com financiamento a curto prazo:

Débito : Móveis e Utensílios = ANC ( Ativo Permanente / Ativo Imobilizado)  
 Crédito : Financiamento a Pagar = PC (Obrigações a Curto Prazo)

- alteram o pc e o passivo não circulante

Esquematicamente, esse tipo de transação é assim representado:

AC	PC
ANC	PNC

Exemplo de alterações do Passivo Circulante e do Passivo Não Circulante:

a) Provisionamento de dividendos a pagar:

Débito : Lucros Acumulados = PNC (Patrimônio Líquido)  
 Crédito : Provisão de Dividendos a Pagar = PC (Obrigações Provisionadas)

Observe-se que, como a contrapartida do aumento do PC é um PNC, o CCL diminuirá (APLICAÇÃO de recursos).

74

- transações que não afetam o CCL

Seis tipos de transações não afetam o CCL: permutações internas no AC, permutações internas no PC, permutações internas no Ativo Não Circulante, permutações internas no Passivo Não Circulante, alterações simultâneas no AC e PC, e alterações simultâneas em Ativos Não Circulantes e Passivos Não Circulantes.

- permutações internas no AC

Exemplo de permutações internas no Ativo Circulante:



a) Compra de mercadorias para pagamento a vista:

Débito : Mercadorias = AC (Estoques)  
 Crédito: Caixa = AC (Disponibilidades)

Observe-se que, como a contrapartida da redução do AC (Disponibilidades/Caixa) é o aumento de um AC (Estoques/Mercadorias), o CCL não será afetado.

- **permutações internas no PC**

Exemplo de permutações internas no Passivo Circulante:

a) Transferência do valor do Imposto de Renda provisionado para a conta Imposto de Renda a pagar, quando da entrega da declaração anual de rendimentos:

Débito : Imposto de Renda provisionado = PC (Obrigações Provisionadas)  
 Crédito: Imposto de Renda a pagar = PC (Obrigações a Curto Prazo)

Observe-se que, como a contrapartida da redução do PC (Obrigações Provisionadas/IR provisionado) é o aumento de um PC (Obrigações a Curto Prazo/IR a pagar), o CCL não será afetado.

- **permutações internas no ativo não circulante**

Exemplo de permutações internas no Ativo Não Circulante:

a) Bem classificado como Investimento que passa a ser utilizado para dar suporte às atividades operacionais da empresa, como é o caso de um terreno adquirido para renda que passa a ser utilizado como pátio de estacionamento de máquinas:

Débito : Imóveis para Renda = ANC ( Ativo Permanente/Investimentos)  
 Crédito: Imóveis = ANC (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado)

Observe-se que, como a contrapartida da redução do ANC (Ativo Permanente/Investimentos/Imóveis para Renda) é o aumento de um ANC (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado/Imóveis), o CCL não será afetado.

- **permutações internas no passivo não circulante**

Exemplo de permutações internas no Passivo Não Circulante:

a) Constituição, a débito de lucros acumulados, de reserva de lucro:

Débito : Lucros Acumulados = PNC ( Patrimônio Líquido/Lucros ou Prejuízos Acumulados )	Líquido/Lucros ou Prejuízos Acumulados )
Crédito: Reserva Legal = PNC(Patrimônio Líquido/Reservas de Lucros)	Líquido/Reservas de Lucros)

Observe-se que, como a contrapartida da redução do PNC (Patrimônio Líquido/Lucros ou Prejuízos Acumulados/Lucros Acumulados) é o aumento de um PNC (Patrimônio Líquido/Reserva de Lucros/Reserva Legal), o CCL não será afetado.

- **alterações simultâneas no AC e PC**

Exemplo de alterações simultâneas no Ativo Circulante e no Passivo Circulante:

a) Pagamento de uma duplicata no vencimento:

Débito : Duplicatas a Pagar = PC ( Obrigações a Curto Prazo )
Crédito: Caixa = AC ( Disponibilidades )

Observe-se que, como a contrapartida da redução do AC (Disponibilidades/Caixa) é a redução de um PC (Obrigações a Curto Prazo/Duplicatas a Pagar), o CCL não será afetado.

- **alterações simultâneas em ANC e PNC**

Exemplo de alterações simultâneas em Ativos Não Circulantes e Passivos Não Circulantes:



a) Financiamento para aquisição de bem do ativo permanente amortizável a longo prazo:

Débito : Imóvel = ANC ( Ativo Permanente/Ativo Imobilizado )
Crédito: Financiamento a Pagar = PNC (Passivo Exigível a Longo Prazo)

Observe-se que, como a contrapartida do aumento do PNC (Passivo Exigível a Longo Prazo/Financiamento a Pagar) é o aumento de um ANC (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado/Imóvel), o CCL não será afetado.

76

### 3 - ENFOQUE FINANCEIRO E ESTRUTURA DA DOAR



A DOAR tem um enfoque financeiro, enquanto a Demonstração de Resultados e o Balanço Patrimonial são de caráter basicamente econômico. Por isso, despesas ou receitas que não são efetivadas financeiramente durante o período devem, em princípio, não ser consideradas.

Dentro das despesas, as depreciações e amortizações devem ser desconsideradas porque não representam saída efetiva de recursos. As provisões retificadoras de Realizável a Longo Prazo e do Ativo Permanente também são despesas de caráter puramente econômico, não representando gastos efetivos.

Outra despesa que não é paga no período é o valor da baixa dos ativos permanentes vendidos, baixados ou sucateados. Ela é um lançamento contábil de ajuste de valores patrimoniais e não representa saída efetiva de numerário.

Assim, também, a contabilização dos juros e variações monetárias de empréstimos de longo prazo, que serão pagos no futuro, representando para o ano em curso apenas uma correção da dívida.

Outro exemplo é o da equivalência patrimonial em controladas, que significa nova forma de avaliação das ações da empresa, mas não há entrada de dinheiro.

77

Diversos itens que afetam a formação do Resultado do Exercício não alteram o CCL. Por essa razão, o lucro ou prejuízo do exercício precisa ser ajustado pela exclusão de todos os valores que não representam mutações do CCL, para que se tenha o valor do lucro que se constitui em **origem de recursos**.

Na elaboração da DOAR podem ocorrer situações nas quais o Resultado do Exercício inicialmente representa um lucro, mas após os ajustes passa a refletir um prejuízo, devendo ser apresentado como aplicação. Por outro lado, se for apurado um prejuízo que, após os ajustes se transforma em lucro, deve ser apresentado como origem na demonstração.



Quando um valor deve ou não ser objeto de ajuste ao resultado, para fins de levantamento da DOAR? O caminho é responder-se a duas perguntas:

- 1<sup>a</sup>: Esse valor integrou o Resultado do Exercício?
- 2<sup>a</sup>: Caso a resposta à primeira pergunta seja positiva, continue: tal valor afetou o CCL?

Se a resposta a segunda pergunta for negativa, o ajuste deve ser realizado.

78

Vemos agora **outras origens de Recursos**



#### Exemplo 1: Ganho ou Perda de Capital

Um veículo foi vendido à vista por R\$ 60.000,00, tendo custado R\$ 40.000,00. Como este fato afeta a situação patrimonial da empresa?

Trata-se de um fato misto em que:

- a) o Ativo Circulante aumentará em R\$ 60.000,00;
- b) o Ativo Não Circulante (Imobilizado) diminuirá em R\$ 40.000,00;
- c) a diferença (R\$ 20.000,00) representa ganho de capital.

Observa-se que o efeito desse fato contábil sobre o CCL é de R\$ 60.000,00.

A Lei das S.A. determina que a DOAR apresente como fonte de recursos o produto da alienação de elementos do Ativo Permanente, razão pela qual os R\$ 60.000,00 devem ser demonstrados como origem de recursos.

Todavia, não se pode esquecer que o lucro apurado nessa transação (R\$ 20.000,00) encontra-se registrado no Resultado do Exercício. Assim sendo, a origem dos recursos está em parte no lucro obtido

na transação, constante do Resultado do Exercício (R\$ 20.000,00), e parte na baixa do custo relativo ao bem vendido (R\$ 40.000,00). Por isso, é possível demonstrar-se somente os R\$ 40.000,00 como diminuição do Ativo Não Circulante (alienação de elementos do imobilizado), já que os restantes R\$ 20.000,00 se encontram incluídos no lucro do exercício.

79

**Exemplo 2: Integralização de Capital em dinheiro ou em valores realizáveis a curto prazo**

Representa aumento do CCL sem transitar pelo Resultado do Exercício. Por esse fato, deve ser objeto de apresentação na DOAR, como recursos originários dos sócios/acionistas.

**Exemplo 3: Ágio na Emissão de Ações, Produto da Alienação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição ou Doações e Subvenções para Investimento**

Esses valores são registrados como Reserva de Capital. O ingresso de recursos no caixa da empresa, tendo como contrapartida a Reserva de Capital, gera aumento do CCL e deve ser objeto de apresentação na DOAR.

Em exemplos anteriores já foram feitos comentários sobre as principais modalidades de aplicação de recursos, relacionados a seguir:

- pagamento antecipado de empréstimos a longo prazo ou transferência destes para curto prazo;
- pagamento de dividendos;
- prejuízo do exercício;
- aumento de valor de elementos do ativo não circulante (realizável a longo prazo e permanente);
- diminuição do valor de elementos do Passivo Não Circulante (exigível a longo prazo, resultado de exercícios futuros e patrimônio líquido).

No modelo de DOAR apresentado foram explicitadas as situações mais comuns e relevantes que geram origem ou aplicação de recursos, por elemento específico (como aumento de capital, pagamento de dividendos), deixando que as variações menos comuns sejam genericamente apresentadas como aumentos ou diminuições de elementos não circulantes.

80

## 4 - EXERCÍCIO

### DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

1. ORIGENS DE RECURSOS	
1.1 Lucro Líquido do Exercício (A)	
(+) Depreciação, Amortização e Exaustão	
(+) Provisões para Ajustes de Ativos Não Circulantes	a
(+/-) Variação no Resultado de Exercícios Futuros	
(+/-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas, decorrentes de	

contrapartida a ajustes no Realizável a Longo Prazo (+/-) Variações Monetárias e Cambiais Passivas, decorrentes de contrapartida a ajustes no Exigível a Longo Prazo (+/-) Aumentos ou reduções de investimentos relevantes avaliados pela equivalência patrimonial (deduzidos os dividendos recebidos no curso do exercício social)	
1.2 Realização do Capital Social (B)	a
1.3 Contribuições para Reservas de Capital (B) ou (C)	a
1.4 Aumento do Exigível a Longo Prazo (C)	a
1.5 Aumento do Resultado de Exercícios Futuros (C)	a
1.6 Aumentos do Patrimônio Líquido (B) ou (C) (Não representados por 1.2 ou 1.3)	a
1.7 Redução do Realizável a Longo Prazo (C)	a
1.8 Redução do Ativo Permanente (C)	a
<b>TOTAL DAS ORIGENS</b>	a
<b>2. APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>	a
2.1 Prejuízo Líquido do Exercício	a
2.2 Ajustes ao Prejuízo Líquido (conforme item 1.1, invertendo-se os sinais)	a
2.3 Dividendos Distribuídos	a
2.4 Aplicações em Investimentos Temporários a Longo Prazo	a
2.5 Aplicações em Investimentos Permanentes	a
2.6 Aquisições de Bens do Ativo Imobilizado	a
2.7 Demais Aumentos do Realizável a Longo Prazo (não representados por 2.4)	a
2.8 Demais Aumentos do Ativo Permanente (não representados por 2.5 ou 2.6)	a
2.9 Redução do Exigível a Longo Prazo	a
2.10 Redução do Resultado de Exercícios Futuros	a
2.11 Redução do Patrimônio Líquido (não representado por 2.1 ajustado ou por 2.3)	a
<b>TOTAL DAS APLICAÇÕES</b>	a
a	a
<b>3. AUMENTO OU REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO ( Total das Origens - Total das Aplicações )</b>	a

<b>4. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES NOS COMPONENTES DO CCL</b>			
COMPONENTES	INÍCIO DO EXERCÍCIO	FINAL DO EXERCÍCIO	VARIAÇÕES
4.1 Ativo Circulante	a	a	a
4.2 Passivo Circulante	a	a	a
<b>4.3 CCL</b>	a	a	a

**BALANÇO PATRIMONIAL PARA LEVANTAMENTO DA DOAR**

COMPONENTES	ANO 1	ANO 2
<b>AC - ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>35.410</b>	<b>43.251</b>
Caixa e Bancos Conta Movimento	8.900	10.010
Clientes	12.200	18.062
( - ) Duplicatas Descontadas	( 5.800)	( 7.108)
( - ) Provisão para Devedores Duvidosos	( 4.500)	( 2.714)
Estoque de Matérias Primas	5.700	6.000
Estoque de Produtos em Elaboração	6.400	4.700
Estoque de Produtos Elaborados	11.660	13.200
Despesas Antecipadas	850	1.101
<b>RLP - ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>	<b>8.000</b>	<b>5.200</b>
Clientes	3.200	2.100
Empréstimos a Sociedades Controladas	2.820	1.900
Aplicações em Incentivos Fiscais	1.980	1.200
<b>AP - ATIVO PERMANENTE</b>	<b>30.500</b>	<b>46.385</b>
Participações em Sociedades Controladas	4.200	9.453
Terrenos Destinados à Expansão	2.520	4.380
Imobilizações Técnicas	21.300	34.110
( - ) Depreciação Acumulada	( 1.800)	( 4.100)
Imobilizações em Curso	-	1.942
Despesas Pré-Operacionais	5.520	2.830
( - ) Amortização Acumulada	( 1.240)	( 2.230)
<b>AT - ATIVO TOTAL</b>	<b>73.910</b>	<b>92.436</b>
<b>PC - PASSIVO CIRCULANTE</b>	<b>28.728</b>	<b>34.638</b>
Fornecedores	11.509	13.485
Empréstimos Bancários	11.462	17.250
Dividendos a Pagar	920	1.126
Provisão para Imposto de Renda	1.310	1.240
Participações a Pagar	850	424
Outras Contas a Pagar	2.677	1.113
<b>ELP - PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</b>	<b>12.200</b>	<b>15.140</b>
Financiamentos	12.200	15.140
<b>REF - RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS</b>	<b>3.250</b>	<b>3.770</b>
<b>Receita de Exercícios Futuros</b>		

( - ) Custos de Exercícios Futuros	4.500 ( 1.250)	6.695 ( 2.925)
PL - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	29.732	38.888
Capital Social Realizado	22.500	31.255
Reservas de Lucros	4.420	5.520
Lucros Acumulados	2.812	2.113
PT - PASSIVO TOTAL	73.910	92.436

#### Notas explicativas

1. A depreciação computada como custo operacional do exercício foi R\$ 1.800,00;
2. A amortização computada como custo operacional do exercício foi R\$ 440,00;
3. No Passivo Exigível a Longo Prazo, o saldo final (R\$ 15.140,00) menos o saldo inicial (R\$ 12.200,00) dos financiamentos, apresentaram um resultado de R\$ 2.940,00 que diminuído das variações monetárias passivas (R\$ 2.500,00) fornecem R\$ 440,00 de origem dos recursos;
4. O total das aplicações de recursos no Ativo Permanente foi de R\$ 15.786,00;
5. Durante o período ocorreu integralização de capital em dinheiro no valor de R\$ 5.200,00.

82

#### DEMONSTRAÇÃO SIMPLIFICADA DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Lucro Bruto	12.200
( - ) Despesas Operacionais	( 4.000)
( + ) Receita de Participação Societária	850
( - ) Despesas de Variações Monetárias	( 2.500)
( = ) Resultado Líquido do Exercício	6.550
( - ) Provisão para o Imposto de Renda	( 1.240)
( = ) Resultado Líquido do Exercício depois do Imposto de Renda	5.310
( - ) Participação Administradores	( 550)
( = ) Lucro Líquido do Exercício	4.760

83

#### DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

<b>1. ORIGENS DE RECURSOS</b>	
<b>1.1. DAS OPERAÇÕES</b>	
Lucro Líquido do Exercício	4.760

( + ) Despesas com Variações Monetárias	2.500	a
( + ) Despesas com Depreciações no Exercício	1.800	a
( + ) Despesas com Amortizações no Exercício	440	a
( - ) Resultado Participações Societárias	( 850)	8.650
a	a	a
<b>1.2. DOS ACIONISTAS</b>	a	a
( + ) Realização do Capital Social	a	5.200
a	a	a
<b>1.3. DE TERCEIROS</b>	a	a
( + ) Redução do Realizável a Longo Prazo	a	2.800
( + ) Aumento Líquido do Exigível a Longo Prazo	a	430
( + ) Aumento no Resultado de Exercícios Futuros	a	230
<b>TOTAL DAS ORIGENS</b>	a	<b>17.310</b>

<b>2. APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>		
2.1. Aumento do Ativo Permanente	15.786	a
2.2. Dividendos distribuídos	3.455	a
<b>TOTAL DAS APLICAÇÕES</b>	a	<b>19.241</b>
a	a	<b>19.241</b>
<b>3. DIMINUIÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>	a	<b>( 1.931 )</b>

<b>4. VARIAÇÕES NOS COMPONENTES DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO</b>			
COMPONENTES	INÍCIO DO EXERCÍCIO	FINAL DO EXERCÍCIO	VARIAÇÕES
Ativo Circulante (Passivo Circulante)	35.410 ( 28.728 )	43.251 ( 34.638 )	7.841 ( 5.910 )
Capital Circulante Líquido - CCL	6.682	8.613	( 1.931 )

84

## RESUMO

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) permite visualizar como foram obtidos e aplicados os recursos que afetam o capital de giro das empresas, denominado pela Lei nº 6.404/76 de Capital Circulante Líquido (CCL).

O objetivo da DOAR é evidenciar as mutações sofridas pelo CCL entre o início e o término do exercício. Dessa maneira é possível avaliar a liquidez de curto prazo de uma empresa, identificando os fatores que contribuem para a alteração da posição financeira de curto prazo.

Em termos práticos, a variação no CCL pode ser obtida tomando-se o CCL ao final do exercício e dele deduzindo-se o CCL no início do exercício.

O Capital Circulante Líquido (CCL) é conceituado como a diferença absoluta entre Ativo Circulante (AC) e Passivo Circulante (PC), conforme apresentado na fórmula:

$$\boxed{\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC}}$$

Em linguagem de análise financeira, entende-se que o Capital Circulante Líquido (CCL) é a expressão da capacidade financeira da empresa, a curto prazo.

O objetivo da demonstração é mostrar a movimentação de valores durante o exercício que provoca aumento ou redução do CCL.

Em alguns casos, o Ativo Circulante (AC) é maior do que o Passivo Circulante (PC), significando que a empresa está operando, no curto prazo, com capital de giro positivo (parte em cinza). Em princípio, será satisfatória a posição financeira a curto prazo, se a empresa tiver capital de giro positivo.

Em outros, o Passivo Circulante pode ser superior ao Ativo Circulante, demonstrando que a empresa opera, no curto prazo, com capital de giro negativo (parte em cinza). Quando a empresa está em situação financeira debilitada, o capital de giro será negativo.

**85**

Conceitua-se como origens todas as transações que provocam aumento no Capital Circulante Líquido (CCL) e como aplicações o conjunto das transações que provocam redução do CCL.

Quatro tipos de transações afetam o CCL: quando alteram o AC e o Passivo Não Circulante, o AC e o Ativo Não Circulante, o PC e o Ativo Não Circulante, e o PC e o Passivo Não Circulante.

Seis tipos de transações não afetam o CCL: permutações internas no AC, permutações internas no PC, permutações internas no Ativo Não Circulante, permutações internas no Passivo Não Circulante, alterações simultâneas no AC e PC, e alterações simultâneas em Ativos Não Circulantes e Passivos Não Circulantes.

A DOAR tem um enfoque financeiro, enquanto a Demonstração de Resultados e o Balanço Patrimonial são de caráter basicamente econômico. Por isso, despesas ou receitas que não são efetivadas financeiramente durante o período devem, em princípio, não ser consideradas.

Dentro das despesas, as depreciações e amortizações devem ser desconsideradas porque não representam saída efetiva de recursos. As provisões retificadoras de Realizável a Longo Prazo e do Ativo Permanente também são despesas de caráter puramente econômico, não representando gastos efetivos.

Outra despesa que não é paga no período é o valor da baixa dos ativos permanentes vendidos, baixados ou sucateados. Ela é um lançamento contábil de ajuste de valores patrimoniais e não representa saída efetiva de numerário.

Assim, também, a contabilização dos juros e variações monetárias de empréstimos de longo prazo, que serão pagos no futuro, representando para o ano em curso apenas uma correção da dívida.

Outro exemplo é o da equivalência patrimonial em controladas, que significa nova forma de avaliação das ações da empresa, mas não há entrada de dinheiro.

Diversos itens que afetam a formação do Resultado do Exercício não alteram o CCL. Por essa razão, o lucro ou prejuízo do exercício precisa ser ajustado pela exclusão de todos os valores que não representam mutações do CCL, para que se tenha o valor do lucro que se constitui em origem de recursos.

Na elaboração da DOAR podem ocorrer situações nas quais o Resultado do Exercício inicialmente representa um lucro, mas após os ajustes passa a refletir um prejuízo, devendo ser apresentado como aplicação. Por outro lado, se for apurado um prejuízo que, após os ajustes se transforma em lucro, deve ser apresentado como origem na demonstração.

Quando um valor deve ou não ser objeto de ajuste ao resultado, para fins de levantamento da DOAR? O caminho é responder-se a duas perguntas:

1ª: Esse valor integrou o Resultado do Exercício?

2ª: Caso a resposta à primeira pergunta seja positiva, continue: tal valor afetou o CCL?

Se a resposta à segunda pergunta for negativa, o ajuste deve ser feito

No modelo apresentado foram explicitadas as situações mais comuns e relevantes que geram origem ou aplicação de recursos, por elemento específico (como aumento de capital, pagamento de dividendos), deixando que as variações menos comuns sejam genericamente apresentadas como aumentos ou diminuições de elementos não circulantes.

## UNIDADE 4 – RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### MÓDULO 6 – INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E NOVAS TENDÊNCIAS PROFISSIONAIS

#### 1 - INFORMATIZAÇÃO NA CONTABILIDADE

A complexidade do ambiente econômico, o desenvolvimento tecnológico e o crescimento das organizações têm dificultado o entendimento e a gestão dos negócios. A consequência desse cenário é a necessidade de informações que auxiliem os administradores na tomada de decisões.

Os dados contábeis são matérias-primas de informações; assim sendo, eles precisam ser tratados para que gerem informações úteis que, disseminadas às pessoas certas e no momento adequado, se

transformem em instrumento gerencial para o processo decisório. Afinal, a qualidade da informação irá contribuir para a qualidade da decisão.

No Brasil, a informatização dos serviços contábeis teve início na década de 70. A partir dos anos 80, a crescente informatização da Contabilidade surge para atender às constantes exigências de adaptação às mudanças de toda natureza e ao volume e complexidade das transações que envolvem as operações das entidades modernas.



88

Ao se projetar a informatização de uma entidade, a primeira questão que surge é: quais os requisitos do sistema de computador para operar o software? Recomendam os especialistas que o sistema computacional necessário para implementar a rotina contábil dentro de uma entidade varie conforme a capacidade produtiva de tal entidade. Eis porque a escolha do computador adequado depende basicamente da necessidade de geração da informação contábil e da estrutura operacional da entidade.



89

São muitos os programas para computadores utilizados em Contabilidade. Na formação do contador é imprescindível que ele saiba lidar, basicamente, com:

- uma planilha de cálculos - para efetuar cálculos complexos como regressão linear e geométrica para análise de balanços; e
- um editor de textos - para elaborar relatórios que precisem de freqüentes revisões ou atualizações.

Existem, também, programas específicos como contas a pagar, contas a receber, controle de ponto, controle fiscal, folha de pagamento e programas próprios para a contabilização de eventos.

Quanto ao uso da informática, uma vantagem é a diminuição da margem de erro no processo contábil. O erro em qualquer etapa desses processos é automaticamente detectado pelo sistema, que pede a sua correção.

As operações rotineiras, como a contabilização de eventos, são executadas com maior rapidez e precisão. Inclusive, cada vez mais são utilizadas informações em tempo real para manter os tomadores de decisões supridos com informações bastante atualizadas.



A análise de balanços é facilitada, pois índices como margem de contribuição, análise de endividamento e liquidez podem ser calculados de maneira mais rápida e segura. Além disso, o uso de computadores no processo contábil abre novos campos de atuação para o contador como, por exemplo, a Auditoria de Sistemas Computadorizados, que consiste na avaliação do grau de aproveitamento e conhecimento dos sistemas pelo usuário.

90

A internet já foi incorporada de forma definitiva à rotina contábil. A troca de informações entre clientes e entidade contábil através de e-mails está sendo intensificada. As entidades enviam aos clientes orientações e relatórios, recebendo deles, principalmente, dúvidas e dados. Entre os serviços mais utilizados na internet pelos contadores, encontram-se: acessar o Diário Oficial; consultar serviços disponíveis sobre legislação, inclusive as instruções normativas da Receita Federal; entregar declarações de IRPF, IRPJ, DIRF, RAIS e outras; pagar tributos como INSS e IPVA; utilizar serviços oferecidos pelos governos estaduais por meio de postos fiscais eletrônicos, alguns oferecendo desde orientações até a possibilidade de pagamento de tributos; obter certidões, algumas de uso freqüente como a Negativa de Débitos; acompanhar saldos e extratos de contas correntes nos principais bancos; recrutar e selecionar empregados; consultar marcas e patentes; comprar software, hardware e livros; ler notícias em jornais e revistas. Além dos serviços, há um grande número de entidades que investem na construção e manutenção de suas home pages, endereços que permitem sejam suas mensagens lidas em qualquer parte do mundo.





Entre as desvantagens, a informática pode gerar acomodações do contador, fazendo com que ele não busque melhorias na técnica contábil, quando forem detectadas anomalias no sistema.

Outra desvantagem é a banalização dos meios, ou seja, qualquer profissional, mesmo quem desconhece a sistemática contábil, poderá realizar a contabilidade da entidade quando ela estiver informatizada.

Um aspecto a ser considerado são os problemas de energia. Variações de tensão na rede elétrica, picos de corrente, descargas elétricas e faltas de energia podem causar sérios problemas aos microcomputadores e impressoras, acarretando danos elétricos irreparáveis aos equipamentos e perda de arquivos. A instalação de no-break protege os equipamentos de problemas na rede elétrica e evita perda de tempo por falta de energia.

De outra parte, não se pode confundir bom software com boa administração. A informatização contribui para a boa administração, mas não supera necessidades específicas, tais como: a capacitação e a motivação dos recursos humanos; a solução de problemas organizacionais (geralmente não resolvidos pela informatização); e a elaboração de planejamento, já que os computadores não substituíram a decisão humana na definição do cenário desejado.

A informatização exerce a função de facilitar a execução, o controle e a análise dos eventos, o que poupa o tempo do contador e reduz a margem de erro no processo contábil.

## 2 - DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

As principais informações contábeis são divulgadas por meio das Demonstrações Contábeis. Elas são importantes fontes de informações sobre as entidades e consistem em relatórios sintéticos e padronizados que buscam retratar a situação de uma empresa em determinado momento ou período de tempo. Contêm informações relevantes para todos os segmentos da sociedade que de alguma maneira se relacionem com a entidade: os proprietários, os administradores, os credores atuais e potenciais, seus fornecedores e clientes, o governo (federal, estadual e municipal) os concorrentes e os empregados. Cada um desses segmentos pode extrair das demonstrações as informações necessárias para decidir quanto ao seu relacionamento com a organização, tais como: sua capacidade de saldar compromissos, seu grau de endividamento e sua rentabilidade.

Cada uma das demonstrações financeiras exigidas pela Lei n.º 6.404/76 fornece informações sobre um aspecto específico da situação da empresa: sobre o montante dos diversos componentes do patrimônio (BP); sobre como obteve o resultado (lucro ou prejuízo) em determinado exercício (DRE); sobre o destino dos lucros da empresa (DLPA) ou dos diversos elementos do patrimônio líquido ao longo do exercício (DMPL); e sobre a utilização dos recursos financeiros, ou seja, recebimentos e pagamentos realizados (DFC).

Além desses, existem outros relatórios que disponibilizam informações relevantes, complementando os demonstrativos já estudados. Podemos destacar: Parecer dos Auditores Independentes, Relatório da Diretoria e Balanço Social.

- **parecer dos auditores independentes**

As demonstrações contábeis de uma entidade podem ser auditadas para verificar se as informações apresentadas estão condizentes com a realidade. A auditoria deve ser realizada de forma independente, para garantir que a opinião dos auditores seja confiável. O auditor independente pode ser pessoa física ou jurídica contratada para assumir a responsabilidade pela auditoria das demonstrações contábeis de uma entidade.



93

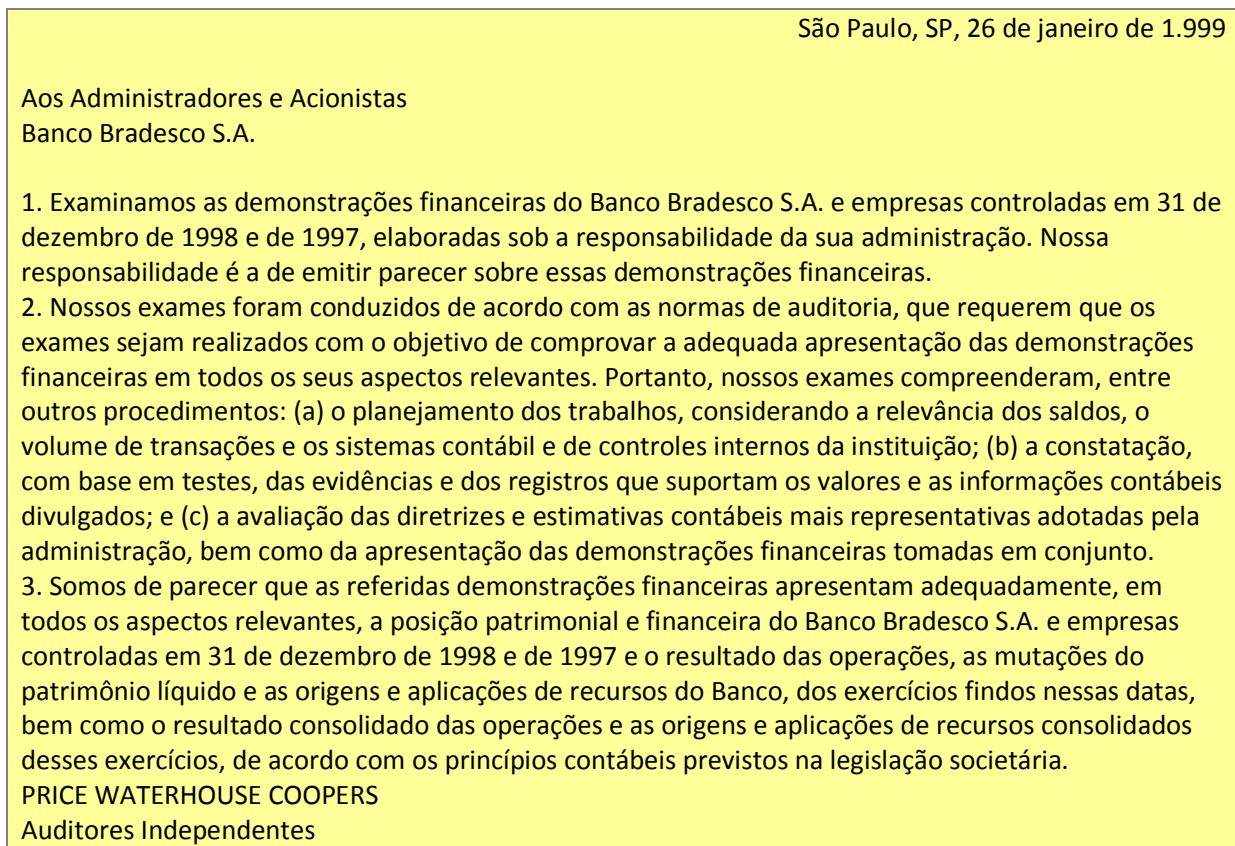
O parecer é o documento mediante o qual o auditor emite sua opinião sobre as demonstrações contábeis nele indicadas. Ele deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas representam, em todos os aspectos relevantes, adequadamente ou não, consoante ao levantamento e para o período a que correspondam: a posição patrimonial e financeira, as origens e aplicações dos recursos, o resultado das operações e as mutações do patrimônio líquido. O parecer dos auditores independentes, segundo a natureza da opinião que contem, classifica-se em: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.



O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. Quando a auditoria não encontra

nenhum problema, o parecer incorpora expressões como "as demonstrações representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade".

O auditor não deve emitir um parecer sem ressalva quando existirem quaisquer das circunstâncias seguintes que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis: discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou da forma de apresentação das demonstrações contábeis, ou limitação na extensão do seu trabalho. Exemplo:



94

O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião. Entretanto, um parecer com ressalva é um indicador negativo que, no mínimo, permite supor que a entidade pode estar sonegando informações.



O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva. No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações dos recursos da entidade, nas datas e períodos indicados.

O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

O parecer não é obrigatório para todas as entidades, mas é importante tê-lo quando se pretende conquistar uma imagem positiva para a entidade e fornecer aos interessados a garantia de fidedignidade das informações divulgadas.

95

- Relatório da Diretoria

Embora não exista um padrão para o Relatório da Diretoria, geralmente ele possui duas partes: inicia-se com uma descrição do mercado e dos fatores externos, principalmente dos itens econômicos que afetaram o resultado, e finaliza detalhando os efeitos do ambiente macroeconômico nos resultados da entidade, destacando as medidas adotadas por ela para suplantar eventuais dificuldades.

#### Exemplo

Por sua característica, o Relatório da Diretoria é otimista no que diz respeito ao desempenho da entidade, optando por destacar os pontos positivos e relegando ao segundo plano os aspectos que poderiam dar a entender que há má gestão. Destaca-se, contudo, que a leitura desse relatório poderá chamar a atenção do usuário para as variáveis externas mais relevantes que afetaram o resultado da entidade, além de lançar luz sobre o comportamento da Diretoria diante das mudanças ambientais.

96

Senhores Acionistas,

O Makro submete à apreciação dos senhores o relatório de administração e as demonstrações financeiras da empresa, com o parecer dos auditores independentes, referentes aos exercícios sociais findos em 31 de dezembro de 2004 e de 2003.

#### Resultados

As vendas líquidas em 2004 foram de R\$ 3.115,8 milhões, representando um aumento de 19,83% sobre as vendas do ano anterior de R\$ 2.600,2 milhões. No conceito de mesmas lojas, as vendas líquidas aumentaram em 15,4%; quando comparadas a 2003.

O lucro bruto do Makro em 2004 foi de R\$ 399,1 milhões, representando uma margem bruta de 12,8%, comparada a R\$ 344,0 milhões, ou 13,2 % em 2003.

O total das despesas operacionais não-financeiras em 2004 foi de R\$ 298,3 milhões ou 9,6% das vendas, comparada a R\$ 257,5 milhões ou 9,9% das vendas em 2003.

O total das despesas operacionais não-financeiras em 2004 foi de R\$ 298,3 milhões ou 9,6% das vendas, comparado a R\$ 257,5 milhões ou 9,9% das vendas em 2003.

O lucro operacional, desconsiderando as receitas e despesas financeiras e os itens extraordinários, totalizam R\$ 101,0 milhões, um crescimento de 16,5% sobre o ano anterior, que totalizou R\$ 86,5 milhões.

As receitas financeiras líquidas das despesas financeiras, de R\$ 13,7 milhões em 2004, tiveram um decréscimo de 32,2 % em relação aos R\$ 20,2 milhões de 2003.

O lucro líquido do ano atingiu R\$ 88,8 milhões (0,46 por ação) comparado a R\$ 87,2 milhões (0,45 por ação) em 2003.

Apresentando um aumento de 1,8%, quando comparado com o mesmo período do ano anterior. Os investimentos totais em ativo imobilizado em 2004 foram de R\$ 68,3 milhões, sendo R\$ 38,7 milhões concentrados na abertura de 4 lojas novas (Juiz de Fora- MG, Curitiba- PR, Belo Horizonte – MG e Joinville – SC), R\$ 9,1 milhões na reforma da área de perecíveis em 06 lojas, e o restante na manutenção das lojas já existentes.

97

#### Juros sobre capital próprio e dividendos

Juros sobre capital próprio - A empresa declarou um total de R\$ 24,4 milhões, líquido de imposto de renda na fonte, a título de juros sobre capital, dos quais R\$ 2,2 milhões foram pagos em 02 de fevereiro de 2004, R\$ 8,2 milhões foram pagos em 12 de julho de 2004, R\$ 12,0 milhões foram pagos em 15 de dezembro de 2004 e R\$ 2,0 milhões foram pagos em 21 de dezembro de 2004.

Dividendos - Adicionalmente, o Conselho de Administração propôs o pagamento de R\$ 83,5 milhões a título de dividendos sobre os lucros acumulados de exercícios anteriores, e, do exercício dos quais R\$ 15,3 milhões foram pagos em 02 de fevereiro de 2004, R\$ 10,0 milhões foram pagos em 06 de julho de 2004, R\$ 4,2 milhões foram pagos em 12 de julho de 2004 e R\$ 32,0 milhões foram pagos em 21 de dezembro de 2004.

O Conselho de Administração da empresa proporá à Assembléia Geral dos Acionistas que os juros sobre capital próprio sejam imputados ao dividendo mínimo obrigatório.

98

#### Organização

A filosofia da empresa é estimular dentro da organização a criatividade e a iniciativa. Isso significa descentralização e atribuição das responsabilidades no nível hierárquico mais baixo possível dentro da organização. Ao mesmo tempo, deve-se reconhecer que a empresa se encontra inserida dentro de um mercado cada dia mais competitivo, operando uma fórmula Makro complexa, na qual as tentações para divergir são inúmeras, portanto, é convicção da administração que um foco e políticas claras junto a uma disciplina rígida na execução são fundamentais para se obter sucesso. A abordagem da

Administração é a da descentralização, no entanto dentro de políticas e regras claras, especialmente com respeito ao posicionamento da empresa, fatores chaves da fórmula Makro e quanto a alocação de recursos financeiros e gerenciais.

Considerando a característica do negócio, o ambiente competitivo e essa abordagem da Administração, o desenvolvimento de uma equipe gerencial de primeira qualidade e a formação de novos quadros é uma prioridade. Portanto, muita atenção é dada a comunicação, treinamento e integração do pessoal. A promoção interna, sempre que possível priorizada. A empresa mantém um programa de participação nos lucros, do qual todos os funcionários participam.

99

#### Estratégia/ perspectivas

Atualmente, o Makro se destaca por seu posicionamento claro como atacadista de auto-serviço de baixo custo operacional, presença nacional, como distribuidor de marcas líderes e de marcas próprias e exclusivas, de qualidade. Esse baixo custo operacional, aliado a uma eficiente administração do capital de giro, permite ao Makro reforçar sua liderança na prática de preços baixos, aumentando sua participação no mercado distribuidor e mantendo sua lucratividade. A empresa mantém sua estratégica focada nos pequenos e médios comerciantes/empresas, oferecendo-se como fonte de abastecimento confiável, prática e funcional.

Adicionalmente, a administração considera que um balanço patrimonial forte, índices saudáveis e uma boa posição de caixa dão ao Makro uma vantagem, proporcionando ao mesmo tempo a possibilidade e de aproveitar oportunidades que possam surgir no mercado, bem como proteção em caso de flutuações adversas no ambiente externo.

Dentro de um plano de expansão, visando fazer-se presente em todas as regiões do país, o plano de investimentos para 2005 contempla abertura de quatro lojas e a contínua renovação e modernização das já existentes. Esses investimentos serão financiados com recursos próprios da empresa. Ao final de 2004 a empresa operava 47 lojas em 22 estados.

100

#### O grupo

O Makro Atacadista S.A é parte do grupo Makro América do Sul, constituído em 1º de janeiro de 1998, que possui operações em quatro países: Argentina, Brasil, Colômbia e Venezuela. Ao final de 2004 o grupo operava 90 lojas Makro.

O grupo controlador do Makro Atacadista S.A detém 99,94% de participação no capital total da empresa. O acionista majoritário do grupo Makro América do Sul é a SHV Holdings N.V, empresa holandesa de capital fechado.

#### Agradecimentos

Aproveitamos esta oportunidade para agradecer nossos funcionários pelos seus contínuos esforços e também registrar nossa apreciação pelo apoio que recebemos de nossos clientes e fornecedores. Gostaríamos de expressar o reconhecimento aos nossos acionistas pela confiança em nós depositada e

pelo seu comprometimento firme com a estratégia atual e crescimento da nossa organização.

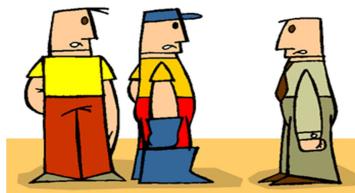
São Paulo, 14 de fevereiro de 2005.

A administração.

**101**

- **Balanço Social**

O Balanço Social diz respeito ao conjunto de informações relativas ao desempenho social da entidade, cuja finalidade difere dos dados que constam do Balanço Patrimonial. O Balanço Social reflete as relações entre as entidades e o conjunto da coletividade (Estado, clientes, empregados, fornecedores, financiadores, cidadãos, etc.).



Esse demonstrativo presta contas da ação da entidade no que tange a seu desempenho e ao de seus colaboradores com relação ao meio ambiente e à comunidade.

Quem busca informações sobre uma entidade deseja saber se ela está em dia com suas obrigações legais e fiscais e/ou conhecer a sua real situação financeira. Entretanto, uma intenção mais atual é a de avaliar, também, o papel social da entidade.

A ciência contábil evoluiu significativamente a partir da segunda metade do século vinte, acrescentando informações que comprovam a responsabilidade social das empresas, ampliando e aprofundando o significado das demonstrações contábeis, além de continuar registrando o desempenho econômico-financeiro e operacional, bem como demonstrando a riqueza gerada pela atividade empresarial e sua distribuição entre os agentes de sua produção.

**102**

Nos Estados Unidos, a partir da década de 60, as entidades começaram a divulgar relatórios que objetivam prestar contas à sociedade dos resultados de suas políticas sociais e ambientais. Lá, a atuação das empresas influencia até o preço de suas ações em bolsa, uma vez que interfere na aceitação de seus produtos ou serviços pela população, que está atenta ao desempenho delas na área social e, sobretudo, no respeito à ecologia.

Na França, a Lei nº 77.769, de 12 de julho de 1977, exigiu a publicação do Balanço Social pelas entidades com mais de 300 empregados. Contudo, o "bilan social" se limitou a demonstrar as condições de trabalho nas entidades.

Na Europa, países como Alemanha, Bélgica, Espanha, Inglaterra e Portugal passaram a adotar o Balanço

Social.

No Brasil, o primeiro Balanço Social elaborado foi em 1984 pela Nitrofértil, empresa estatal situada na Bahia. O Projeto de Lei nº 3.116/97, de autoria das deputadas Marta Suplicy, Maria da Conceição Tavares e Sandra Starling (arquivado e substituído pelo Projeto de Lei 32/99 do Deputado Paulo Rocha), prevê a obrigatoriedade da apresentação do Balanço Social pelas empresas públicas, sociedades de economia mista, empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos, independente do número de empregados, e empresas privadas com 100 ou mais empregados no ano anterior ao de sua elaboração.

**103**

Do Balanço Social deverão constar informações sobre:

- a entidade: faturamento bruto, lucro operacional, folha de pagamento bruta e outras;
- as relações de trabalho dentro da entidade: dados sobre os empregados (quantidade, sexo, raça, escolaridade, faixa etária, etc.), valor dos encargos sociais pagos, gastos com alimentação, educação e saúde do trabalhador, gastos com segurança no trabalho e previdência privada, número de mulheres em cargos de chefia e outros;
- a entidade na condição de agente social: valor dos tributos pagos; investimentos destinados à comunidade realizados em assistência social, campanhas públicas, cultura, defesa civil, educação, esportes, habitação, obras e saúde públicas, segurança, urbanização e outras; e investimentos em meio ambiente, como despoluição, reflorestamento e saneamento.



O objetivo das empresas continua sendo o lucro, mas a adoção do Balanço Social reflete a atuação das empresas no campo social e torna transparente o comportamento empresarial no que se refere à ética e à responsabilidade social.

**104**

Há outras propostas de adoção do Balanço Social, como uma Instrução da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, que abrange as companhias de capital aberto sob sua fiscalização. Assim, também, o projeto de reforma da Lei das Sociedades por Ações que propõe a inclusão de informações de natureza social e produtividade na elaboração das demonstrações contábeis e da demonstração do valor adicionado.

Diversas entidades vêm divulgando seus balanços sociais, que revelam informações relevantes sobre o que estão fazendo em benefício de seus empregados e da sociedade. Dentre elas: Acesita, Banco da

Amazônia, Banco do Brasil, Calçados Azaléia, Ceval Alimentos, Cia. Antarctica Paulista, Confab Industrial, Ibase, Intermédica Sistema de Saúde, Petrobrás e Tupy S.A.

O Balanço Social possibilita o conhecimento do que está sendo feito pelas empresas e, assim sendo, separar aquelas que ainda se identificam com o capitalismo selvagem em busca apenas de lucro daquelas que, conscientes de sua responsabilidade para com a sociedade brasileira, desenvolvem e/ou apóiam e incentivam atividades culturais, esportivas, de lazer e de preservação do meio ambiente, projetos educacionais e filantrópicos, bem como desenvolvem ações de proteção ao meio ambiente.

105

As empresas que não respeitam o patrimônio ambiental devem ficar atentas a Lei de Proteção Ambiental, nº 9.605/98, que prevê multas de até R\$ 50 milhões para os crimes contra o meio ambiente.



Recomenda-se que a empresa pública ou privada adote uma postura responsável pelo bem-estar da comunidade em que atua. Esse é o princípio da empresa cidadã, isto é, comprometida com a qualidade de vida da sociedade e que, por intermédio do Balanço Social, tem a oportunidade de divulgar seus investimentos nos mais diversos projetos socioculturais.

106

### 3 - UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

A informação contábil é útil a toda a sociedade. Um cidadão, ao analisar um demonstrativo da execução orçamentária do governo, poderá verificar se os recursos públicos foram corretamente aplicados para alcançar os fins a que haviam sido destinados. Assim sendo, o controle social tem nos registros e demonstrativos contábeis suas mais preciosas fontes de informação.

Os administradores têm uma responsabilidade especial no que diz respeito à utilização da informação contábil em virtude das decisões decorrentes da interpretação dessas informações.

Um dos instrumentos utilizados para a interpretação das demonstrações é a análise de Balanço. Entretanto, considerando que a análise é desenvolvida a partir de dados registrados na contabilidade, não podemos ingenuamente desconsiderar as limitações decorrentes dessas análises. Não fosse assim, certamente estaríamos livres de tantas surpresas no mundo empresarial. Afinal, os diversos usuários das demonstrações da Parmalat não souberam analisá-las?

Vejamos então algumas limitações que podem ser observadas na análise e interpretação das demonstrações contábeis:

- Defasagem da informação: a análise realizada pelo usuário externo geralmente é feita com base nas demonstrações elaboradas semestralmente ou anualmente. O tempo decorrido entre a data base (31 de dez ou 30 jun) e a análise é suficiente para ocorrerem importantes eventos provocando grandes modificações na situação econômica e financeira da empresa.
- Limitações provocadas pelas normas contábeis: a legislação societária, os princípios contábeis e a legislação do imposto de renda limitam sobremaneira a contabilização das operações das empresas. Portanto, sob o ponto de vista gerencial, os dados extraídos da contabilidade precisam receber tratamento apropriado para se prestarem adequadamente ao processo decisório. A título de exemplo, o registro dos ativos, receitas e despesas pelos valores originais deixam de considerar o importante efeito da variação de preços sobre o patrimônio e os resultados.
- O lado não expresso em valores monetários: o perfil de quem administra a empresa; as ameaças e oportunidades oferecidas pelo mercado; a vulnerabilidade da empresa em relação às flutuações econômicas ou decisões governamentais; o nível tecnológico e a qualidade dos produtos/ serviços em comparação aos concorrentes, etc.
- A veracidade das informações: lamentavelmente, muitas (para não dizer a maioria) empresas apresentam demonstrações que não correspondem à realidade de suas operações. Quanto menor é a empresa, mais irreal tendem a ser suas demonstrações. Isso ocorre não somente por desconhecimento técnico, mas também em função de omissão de receitas ou manipulação de valores para obter crédito ou benefícios diversos. Entretanto, a manipulação, como sabemos, não é privilégio exclusivo de pequenas empresas. As grandes empresas também manipulam seus resultados e demais valores patrimoniais, a despeito de toda legislação e das auditorias realizadas. A manipulação de balanços foi assunto de pesquisa recente na USP, na qual foram constatadas as inúmeras possibilidades de manipulação, mesmo dentro da legalidade. Em suma, é uma questão ética.

107

#### 4 - NOVAS TENDÊNCIAS PROFISSIONAIS

O profissional do futuro será tão bem-sucedido quanto for a sua aptidão para lidar com as mudanças. E isso só será possível se ele conseguir encontrar em todas as situações motivação suficiente para seguir estudando e se aperfeiçoando. Com esse comportamento, o contabilista, como qualquer outro profissional, estará habilitado a resolver problemas novos e certamente estará inserido no mercado de trabalho do futuro.

O profissional de contabilidade do passado, o antigo guarda-livros, está sendo substituído com muita eficiência pela máquina. O uso de computadores no processo contábil abre novos campos de atuação para o contador. Dentre eles pode ser citada a Auditoria de Sistemas Computadorizados, cujo trabalho consiste na avaliação do grau de aproveitamento e conhecimento dos sistemas pelo usuário. O auditor procura elucidar as dúvidas mais prementes do usuário, assim como apresentar recursos que o mesmo desconhecia. Um aspecto avaliado com rigor pelos auditores é a segurança dos dados, orientando-o sobre como evitar riscos e perda de banco de dados.

108

A informatização tornou os serviços contábeis mais rápidos. Com maior disponibilidade de tempo, os contabilistas dedicam-se a produzir informações gerenciais com o objetivo de participar mais ativamente do processo decisório das entidades. Inclusive, ao deixar de se preocupar preponderantemente com as "partidas dobradas", muitos contabilistas passaram a assumir funções de executivo nas empresas. Seguindo uma tendência mundial, cada vez mais contadores estão ocupando nas empresas o cargo de Controller, função diretamente vinculada à diretoria financeira e de relações com o mercado.



109

A função básica da Controladoria é garantir a perfeita realização do processo de decisão-informação-controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa. Cabe ao Controller assessorar a alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões. Nesse processo, o Controller também avalia os resultados obtidos em comparação com o planejado, identificando as causas e os responsáveis pelas variações entre o desempenho esperado e o real, apresentando recomendações para a adoção de medidas corretivas e influenciando a tomada de decisões dentro da empresa.

A auditoria, que constitui uma das mais importantes especializações do profissional da contabilidade, tem como principal função confirmar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis. Ela pode ser interna ou independente.



110

O contador pode exercer, ainda, a função de perito contábil para opinar sobre matéria em litígio. Diz Reynaldo de Souza Gonçalves: "A perícia contábil é o exame hábil com o objetivo de resolver questões contábeis, ordinariamente originárias de controvérsias, dúvidas e de casos específicos determinados ou previstos em lei". Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC-T-13 - Da Perícia Contábil, tendo conceituado: "Perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante exame, vistoria, indagação,

investigação, arbitramento, avaliação ou certificação". O perito contábil pode ser nomeado em Juízo ou ser indicado por uma das partes. Pode, também, ser escolhido pelas partes para realizar perícia extrajudicial.

As mudanças impostas pelos novos tempos fazem surgir a necessidade de um perfil novo de profissional mais comprometido com o sucesso do seu cliente. Os profissionais de contabilidade, além de profundo conhecimento técnico contábil, precisam ter conhecimento de línguas e de informática, bem como capacidade de interpretar corretamente a legislação. Recomenda-se, ainda, melhorar o nível de cultura geral do contabilista, para que tenha uma visão ampla dos problemas e de onde se insere a Contabilidade.

Não se pode fazer uma boa administração só com a Contabilidade, mas pode-se afirmar que dificilmente haverá uma boa gestão sem se utilizar a Contabilidade.

1.1.1

## RESUMO

Muitos são os programas para computadores utilizados em Contabilidade. O contador deve saber lidar com: uma planilha de cálculos e um editor de textos. Existem, também, programas específicos como contas a pagar, controle fiscal e folha de pagamento.

São vantagens da informática: a diminuição de erro no processo contábil, a maior rapidez e precisão nas operações rotineiras, inclusive em tempo real.

Entre as desvantagens, a informática pode gerar acomodações do contador e pode ocorrer a banalização dos meios.

A informatização contribui para a boa administração, mas não supera necessidades específicas, tais como: a capacitação e a motivação dos recursos humanos; a solução de problemas organizacionais; e a elaboração de planejamento.

As demonstrações contábeis são importantes fontes de informações sobre as entidades, assim como: Parecer dos Auditores Independentes, Relatório da Diretoria e Balanço Social.

O parecer é o documento pelo qual o auditor emite sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve expressar se as demonstrações contábeis auditadas representam a posição patrimonial e financeira, as origens e aplicações dos recursos, o resultado das operações e as mutações do patrimônio líquido. O parecer dos auditores independentes podem ser classificados em: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

O Relatório da Diretoria destaca os pontos positivos da gestão, podendo chamar a atenção para as variáveis externas mais relevantes que afetaram o resultado da entidade.

O Balanço Social reflete as relações entre as entidades e o conjunto da coletividade.

O profissional de contabilidade do passado está sendo substituído com muita eficiência pela máquina. O uso de computadores no processo contábil abre novos campos de atuação para o contador. Dentre eles pode ser citada a Auditoria de Sistemas Computadorizados. A informatização tornou os serviços contábeis mais rápidos e os contabilistas, com maior disponibilidade de tempo, dedicam-se a produzir informações gerenciais, sendo que muitos assumiram, seguindo uma tendência mundial, o cargo de Controller.

A auditoria, é uma das mais importantes especializações do profissional da contabilidade, tem como principal função confirmar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis.

O contador pode exercer, ainda, a função de perito contábil para opinar sobre matéria em litígio, nomeado em Juízo ou indicado por uma das partes.

As mudanças impostas pelos novos tempos fazem surgir a necessidade de um perfil novo de profissional mais comprometido com o sucesso do seu cliente. Não se pode fazer uma boa administração só com a Contabilidade, mas pode-se afirmar que dificilmente haverá uma boa gestão sem se utilizar a Contabilidade.