

40. 4 - Definição Dos Títulos da DRE

40.4.1 - Receita Bruta Das Vendas e Serviços

Nesta conta registra-se a receita bruta das vendas de bens e serviços prestados em operações realizadas pela empresa.

Na legislação do Imposto de Renda, o conceito de receita líquida é o mesmo da Lei nº 6.404/76, no entanto, em relação ao conceito de receita bruta, o artigo 279 do RIR/99 define que, "na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Dessa forma para fins de Imposto de Renda, o ICMS faz parte da receita bruta, mas o IPI não.

Assim sendo, em função do problema apresentado, pode-se adaptar a demonstração do resultado do exercício da seguinte forma:

I - Faturamento bruto

(-) IPI faturado

II - Receita bruta de vendas e serviços

40.4.2 - Deduções Das Vendas

I - Vendas Canceladas

Nesta conta, de natureza devedora, são registradas as devoluções de vendas relativas a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços. Assim sendo, as devoluções não devem ser deduzidas diretamente da conta de vendas, mas registradas nessa conta devedora.

II - Abatimentos sobre vendas

Nessa conta serão registrados os descontos concedidos aos clientes relativos às vendas e serviços que devem ser excluídos da Receita Bruta.

III - Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas

A receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes (exceto IPI), que são registrados em contas devedoras. Desta forma os valores dos impostos incidentes sobre as vendas, tais como: ISS, ICMS, PIS, Cofins, serão diminuídos da receita bruta.

40.4.3 - Custo Das Mercadorias Vendidas e Serviços Prestados

Estas contas registram os custos de produção de bens ou serviços vendidos, compreendendo o seguinte:

- a) custos diretos e indiretos da produção de bens ou de realização de serviços, inclusive encargos de depreciação, amortização e exaustão dos bens aplicados ou relacionados na ou com a produção;
- b) custos até o ponto de venda das mercadorias entregues a clientes.

A apuração dos custos dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período. Nas empresas comerciais a apuração dos custos pode ser feita através da seguinte fórmula:

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

Onde:

CMV = custo das mercadorias vendidas

EI = estoque de mercadorias no início do período

C = compras ou entradas do período

EF = estoque de mercadorias no final do período

No caso das empresas industriais, é necessário um sistema de contabilidade de custos, cuja complexidade vai

dependem da estrutura do sistema de produção e suas necessidades internas de controle.

Fazem parte deste grupo as receitas e despesas operacionais, as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras, as despesas administrativas e outras despesas enquadradas como operacionais.

40.4.4 - Despesas de Vendas e Administrativas

I - Despesas com vendas

As despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, tais como:

- a) despesas com o pessoal da área de vendas: salários, gratificações, férias, 13º salário, encargos sociais, assistência médica, comissões sobre vendas;
- b) propaganda e publicidade;
- c) gastos com garantia de produtos
- d) utilidades e serviços: transporte, depreciação e manutenção de bens, energia elétrica, telefone, água.

II - Despesas administrativas

As despesas administrativas representam os gastos, pagos ou incorridos, para direção ou gestão da empresa, tais como:

- a) despesas com o pessoal: salários, gratificações, férias, encargos, assistência médica, transporte;
- b) utilidades e serviços: energia elétrica, água, telefone, fax, correio, seguros;
- c) despesas gerais: material de escritório, material de limpeza, viagens, alimentação, jornais e revistas, despesas legais e judiciais, serviços profissionais contratados, depreciação e manutenção de bens;
- d) impostos e taxas: IPTU, IPVA, ITR, Contribuição Sindical.

40.4.5 - Receitas e Despesas Financeiras

Nesse grupo são incluídos os juros, os descontos e a atualização monetária pré-fixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, bem como aquelas decorrentes de aplicações financeiras.

As atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos são registradas separadamente no grupo variações monetárias.

I - As receitas financeiras englobam:

- descontos obtidos, decorrentes de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores ou outros títulos;
- juros recebidos referente aos juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento e outras operações similares;
- receitas de aplicações financeiras que engloba as receitas decorrentes de aplicações financeiras, correspondente a diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado;
- outras receitas de investimentos temporários;

II - As Despesas financeiras abrangem:

- descontos concedidos aos clientes pelo pagamento antecipado e outros títulos;
- juros de empréstimos, financiamentos, desconto de títulos e outras operações;

- comissões e despesas bancárias cobradas pelos bancos nas operações de desconto, de concessão de crédito, etc.

- correção monetária prefixada de empréstimos.

III - Variações monetárias de obrigações e créditos englobam:

- variação cambial incorrida pela atualização periódica de obrigações ou créditos a serem pagos ou recebidos em moeda estrangeira;

- atualização monetária que registra as atualizações sobre obrigações ou créditos sujeitos à cláusula de atualização monetária.

40.4.6 - Outras Receitas e Despesas Operacionais

Engloba outras receitas e despesas operacionais decorrentes de atividades acessórias do objeto da empresa, tais como:

a) lucros e prejuízos em participações societárias;

b) vendas de sucatas ou sobras de estoques.

40.4.7 - Resultados Não Operacionais

Nesse grupo são segregados os resultados não operacionais, ou seja aqueles decorrentes de outras operações não ligadas às atividades principais ou acessórias da empresa, tais como:

a) ganhos e perdas na alienação de investimentos permanentes;

b) ganhos e perdas na alienação de bens e direitos do ativo permanente;

c) ganhos e perdas por desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência de bens do ativo permanente.

40.4.8 - Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro

Nessas contas devem ser registrados o valor relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro e do Imposto de Renda devido sobre o resultado.

40.4.9 - Participações e Contribuições

Essas participações e contribuições devem ser contabilizadas na própria data do balanço, mediante débito nas contas de participações no resultado e crédito nas contas de provisão no Passivo Circulante.

De acordo com o artigo 189 da lei das S/A, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.

Dessa forma, toma-se o lucro líquido depois do imposto de renda e contribuição social, antes das participações e dele se deduz o saldo eventual de prejuízos acumulados, apurando-se assim a base inicial de cálculo das participações.

Ressalte-se que o cálculo das participações não é feito sobre o mesmo valor. Deve ser calculado extracontabilmente, primeiramente a participação das debêntures, do lucro remanescente se calcula a participação dos empregados, do lucro remanescente desse cálculo, se calcula a participação dos administradores e do saldo, a participação das partes beneficiárias.

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha definido no seu estatuto, que as debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias tenham direito a participação de 5% do lucro do exercício. A empresa têm um saldo de prejuízos acumulados no valor de R\$ 20.000,00, e o seu resultado do exercício após o Imposto de Renda e Contribuição Social corresponde a R\$ 100.000,00, teremos:

Lucro após Imposto de Renda e Contribuição Social

R\$ 100.000,00

(-) prejuízo acumulado	R\$ 20.000,00
(=) Base de cálculo das participações	R\$ 80.000,00
(-) Debêntures = 5% de R\$ 80.000,00	R\$ 4.000,00
(=) Nova base de cálculo	R\$ 76.000,00
(-) Empregados = 5% de 76.000,00	R\$ 3.800,00
(=) Nova base de cálculo	R\$ 72.200,00
(-) Administradores = 5% de R\$ 72.200,00	R\$ 3.610,00
(=) Nova base de cálculo	R\$ 68.590,00
(-) Partes beneficiárias = 5% de R\$ 68.590,00	R\$ 3.429,50
(=) Lucro líquido após as participações	R\$ 65.160,50

40.4.10 - Lucro Por Ação

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76, determina a indicação do montante do lucro ou prejuízo líquido por ação do Capital Social, o que possibilita melhor avaliação pelos investidores dos resultados apurados pela companhia em relação às ações que possui.

O lucro por ação é apurado, pela divisão do lucro líquido de exercício pelo número de ações em circulação do capital social:

lucro por ação = lucro líquido

nº de ações

41. BALANÇO PATRIMONIAL

No balanço patrimonial, as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

De acordo com o § 1º do art. 176 da Lei nº 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

41.1 - Procedimentos Para Elaboração do Balanço

Ao término do exercício, como se faz em todos os meses, procede-se ao levantamento do balancete de verificação, com o objetivo de conhecer os saldos das contas do razão e conferir sua exatidão.

No balancete são relacionadas todas as contas utilizadas pela empresa, quer patrimoniais quer de resultado, demonstrando seus débitos, créditos e saldos.

As contas do balancete, no fim do exercício, sejam patrimoniais ou de resultado, nem sempre representam, entretanto, os valores reais do patrimônio, naquela data, nem as variações patrimoniais do exercício, porque os registros contábeis não acompanham a dinâmica patrimonial no mesmo ritmo em que ela se desenvolve.

Desta forma, muitos dos componentes patrimoniais aumentam ou diminuem de valor, sem que a contabilidade registre tais variações, bem como muitas das receitas e despesas, recebidas ou pagas durante o exercício, não correspondem realmente aos ingressos e ao custo do período.

Daí a necessidade de se proceder ao ajuste das contas patrimoniais e de resultado, na data do levantamento do balanço, para que elas representem, em realidade, os componentes do patrimônio nessa data, bem como suas variações no exercício.

Para elaboração do balanço devem ser efetuados vários ajustes na contas patrimoniais, entre os quais citamos os mais comuns:

I - Na data da elaboração do balanço, geralmente 31 de dezembro, prepara-se o balancete de verificação, da mesma forma ao que se faz mensalmente;

II - Confronta-se o saldo de cada conta do razão com os livros auxiliares tais como: livro caixa, contas correntes, registro de duplicatas, fichas de estoques de mercadorias, fichas de controle do ativo permanente;

III - Elabora-se o inventário dos materiais, de mercadorias, dos produtos manufaturados, dos móveis e utensílios, das máquinas e equipamentos, das duplicatas a receber e a pagar, dos devedores e credores em contas correntes, e de outros componentes patrimoniais suscetíveis de serem inventariados;

IV - Após elaborar o inventário, confrontam-se seus totais com os saldos das respectivas contas e dos registros específicos de cada bem. Caso seja constatado divergências, e apurada suas causas, deve-se proceder os ajustes;

V - Efetua-se os cálculos de depreciação dos bens, procedendo-se aos respectivos lançamentos. Nas empresas que apuram custos mensais, as depreciações são apropriadas mensalmente;

VI - Procede-se a regularização das contas de despesas e receitas antecipadas;

VII - Apura-se o resultado da conta mercadorias, transferindo-o para a conta de resultados.

VIII - Encerra-se as contas de despesas e receitas, transferindo seus saldos para a conta de resultados;

IX - Após essas operações, estão encerradas as contas de resultado, restando somente as contas patrimoniais;

X - Elabora-se novo balancete de verificação, no qual aparecerá, em lugar das contas de despesas e de receitas, a conta lucros ou prejuízo, que resume todo o resultado do exercício;

XI - Efetua-se a destinação do resultado do exercício de acordo com o previsto nos atos constitutivos, ou seja, se for lucro poderá ser destinado à formação de reservas ou ser distribuído aos sócios ou acionistas, se for prejuízo deverá ser absorvido por lucros/reservas de exercícios anteriores;

XII - Elabora-se a demonstração do resultado do exercício, demonstrando-se as receitas e despesas, bem como o destino dado ao lucro;

XIII - Após os ajustes mencionados anteriormente, as contas remanescentes, são apenas as contas patrimoniais, que devem ser separadas e classificadas em grupos para ELABORAÇÃO do balanço patrimonial, sendo que o saldo do ativo de ser igual ao do passivo, da seguinte forma:

a) No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- ativo circulante;

- ativo realizável a longo prazo;

- ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

b) No passivo, as contas serão dispostas, levando-se em consideração o fator estabilidade, e serão classificadas nos seguintes grupos:

- passivo circulante;

- passivo exigível a longo prazo;

- resultados de exercícios futuros;

- patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

XIV - Após ter efetuado todos os lançamentos de encerramento do exercício, no livro diário, devem ser transcritos também o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, com a data e assinatura dos administradores e do responsável pela contabilidade.

41.1.1 - Modelo de Balanço Patrimonial

De acordo com os artigos 178 a 182 da Lei das Sociedades por Ações, sugerimos o seguinte modelo de balanço patrimonial:

EMPRESA: DELTA S/A
BALANÇO PATRIMONIAL
EXERCÍCIO FINANCEIRO FINDO EM 31.12.X1

ATIVO	EXERCÍCIO	EXERCÍCIO
-------	-----------	-----------

	ANTERIOR	ATUAL
CIRCULANTE		
Disponibilidades		
Caixa		
Banco-conta corrente		
Aplicações financeiras		
CRÉDITOS		
Clientes		
(-) Duplicatas descontadas		
(-) Provisão para créditos de liquidação duvidosa		
Títulos a receber		
Banco conta vinculada		
Adiantamentos a terceiros		
Adiantamentos a funcionários		
Impostos a recuperar		
Investimentos temporários		
ESTOQUES		
DESPESAS ANTECIPADAS		
Prêmio de seguros a apropriar		
Encargos financeiros a apropriar		
OUTROS VALORES E BENS		
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		
DIREITOS REALIZÁVEIS APÓS O EXERCÍCIO SEGUINTE		
Adiantamentos a terceiros		
Impostos a recuperar		
Empréstimos compulsórios		
PERMANENTE		
INVESTIMENTOS		
Participações societárias		
Obras de arte		
IMOBILIZADO		
Terrenos		
Instalações		
Móveis/utensílios		
Veículos		
(-) depreciação acumulada		
DIFERIDO		
Despesas pré-operacionais		
Pesquisa de produtos		
Gastos de reorganização		
(-) amortização acumulada		
SOMA		
TOTAL DO ATIVO		

PASSIVO	EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO ATUAL
CIRCULANTE		
Empréstimos e financiamentos		
Fornecedores		
Obrigações fiscais		
Adiantamento de clientes		

Ordenados e salários		
Encargos sociais		
Títulos a pagar		
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Empréstimos e financiamentos		
Retenções contratuais		
Provisão para Imposto de Renda diferido		
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS		
Receitas de exercícios futuros		
(-) custos e despesas correspondentes às receitas		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
CAPITAL SOCIAL		
(-) Capital social a integralizar		
RESERVAS DE CAPITAL		
RESERVA DE REAVALIAÇÃO		
RESERVA DE LUCROS		
RESERVA LEGAL		
RESERVA ESTATUTÁRIA		
RESERVA DE LUCROS A REALIZAR		
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS		
Lucros acumulados		
(-) Prejuízos acumulados		
(-) Ações em tesouraria		
SOMA		
TOTAL DO PASSIVO		

41.1.2 - Visto do Juiz no Balanço

Dentro dos 60 dias seguintes à data de encerramento do exercício social, as empresas devem, após a transcrição e assinatura do balanço no livro Diário, levá-lo à presença do Juiz de Direito sob cuja jurisdição estiver subordinado o seu estabelecimento principal, para que o Magistrado aponha a sua rubrica (Decreto-lei nº 7.661/45, art. 186, VII).

O visto pode ser obtido após esse prazo desde que haja motivo relevante.

Nesse caso, o titular ou o sócio diretor da empresa deverá fazer um requerimento ao Juiz, expondo o motivo do atraso e solicitando para que o balanço seja rubricado.

Ressalte-se que o não-cumprimento dessa formalidade poderá, em caso de falência, dar lugar à caracterização de crime falimentar, punível com pena de detenção de 6 meses a 3 anos.

41.2 - Balanço de Abertura

41.2.1 - Pessoa Jurídica Dispensada da Escrituração Contábil Perante a Legislação

Perante a legislação comercial e falimentar, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas a manter a escrituração contábil, tendo em vista os interesses societários e creditícios da sociedade.

Vale lembrar que a manutenção da escrituração contábil completa se constitui num instrumento seguro para tomada de decisões pelos administradores e sócios.

No entanto, perante a legislação do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido ou enquadradas no SIMPLES ficam dispensadas de manter escrituração contábil, ficando tão-somente obrigadas à escrituração do livro Caixa e o livro Registro de Inventário.

41.2.2 - Pessoa Jurídica Obrigada a Iniciar ou Reiniciar a Escrituração Contábil

A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido ou enquadrada no SIMPLES que estiver obrigada a retornar ao regime de tributação com base no lucro real, por sua opção ou por não mais se enquadrar nos

requisitos exigidos para àquela opção, se não tiver escrituração, deverá efetuar um levantamento patrimonial - bens, direitos e obrigações - a fim de elaborar o balanço de abertura e iniciar ou reiniciar a escrituração.

41.2.3 - Pessoa Jurídica Que Abandonou a Escrituração Contábil

No ano-calendário em que a pessoa jurídica retornar à tributação com base no lucro real deverá elaborar balanço de abertura, observando o seguinte (PN CST nº 33/78):

- a) em relação aos bens e valores sujeitos à correção monetária, partir dos valores corrigidos constantes do último balanço levantado antes de optar pela tributação com base no lucro presumido;
- b) considerar como exercício da correção os períodos-base em relação aos quais apresentou declaração com base no lucro presumido;
- c) considerar as variações ocorridas nos elementos patrimoniais no período em que a escrituração esteve paralisada (aquisições/baixas de bens posteriores ao último balanço, etc.);
- d) considerar como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão, devidamente corrigidas, que seriam cabíveis nos exercícios anteriores àquele em que realizarem o referido balanço de abertura, relativo ao período em que se submeteram à tributação com base no lucro presumido;
- e) a diferença apurada entre o Ativo e o Passivo será classificada como Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Observe-se que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada pelo artigo 4º da Lei nº 9.249, de 26/12/95.

41.2.4 - Pessoa Jurídica Que, Embora Desobrigada, Manteve Escrituração Regular

Se a empresa houver mantido escrituração regular durante o período que tenha optado pela tributação com base no lucro presumido (entendendo-se que procedeu normalmente nas épocas próprias, à correção monetária de balanço, ao registro das aquisições e baixas), o balanço de abertura será a simples transposição dos valores expressos no último balanço levantado, correspondente a 31 de dezembro do ano findo, conforme esclareceu a questão 441 do livro Plantão Fiscal - Perguntas e Respostas - IRPJ 1990.

41.2.5 - Pessoa Jurídica Que Nunca Manteve Escrituração Contábil

Se a pessoa jurídica nunca efetuou registros contábeis nas condições exigidas pela legislação fiscal deverá, por ocasião do levantamento do balanço de abertura, proceder da seguinte forma:

- a) tomar como base, para determinar o valor a ser registrado, o custo dos bens do ativo imobilizado, dos investimentos permanentes e outros valores sujeitos à correção monetária do balanço, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente desde a data da aquisição e da integralização do capital até 31.12.95;
- b) considerar como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão, devidamente corrigidas até 31.12.95, que seriam cabíveis nos períodos-base anteriores àquele em que realizar o balanço de abertura;
- c) após essas providências, proceder aos registros contábeis dos valores apurados no levantamento patrimonial, lançando a diferença apurada entre os valores lançados no Ativo e no Passivo como Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- d) os registros contábeis referidos na letra "c" serão efetuados da seguinte forma:
 - d.1) debitar contas do ativo e creditar conta transitória "Balanço de Abertura";
 - d.2) debitar conta transitória "Balanço de Abertura" e creditar contas do passivo;
 - d.3) debitar conta transitória "Balanço de Abertura" e creditar conta "Lucros Acumulados" quando o resultado for positivo;
 - d.4) debitar "Prejuízos Acumulados" e creditar conta transitória "Balanço de Abertura".

Ressalte-se que o valor registrado como Prejuízos Acumulados (diferença apurada entre o Ativo e o Passivo), não poderá ser compensado na determinação do lucro real, tendo em vista tratar-se de prejuízo meramente contábil.

41.3 - Fechamento do Balanço - Procedimentos

1. IMPORTÂNCIA DO PLANO DE CONTAS

Uma boa contabilidade começa com um bom plano de contas. O melhor plano de contas não é o que contém a maior quantidade de contas mas o que é simples dentro do possível, claro em sua composição e objetivo em suas diretrizes.

Para efeito gerencial, é de grande valia desdobrar a contabilidade em áreas para servir de instrumento para análise da evolução dos negócios.

O normal é separar a contabilidade nas seguintes áreas:

I - departamento industrial;

II - departamento comercial;

III - departamento administrativo;

IV - departamento financeiro.

O Plano de Contas não deve ser apenas o rol de nomenclaturas a ser utilizado para a localização da conta que deva receber o registro de determinada operação realizada pela empresa, deve também ser o perfeito guia para a adequada apresentação dos saldos contábeis sob a forma do Balanço Patrimonial.

2. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO PARA CONTABILIZAÇÃO

Infelizmente é comum as empresas não receberem, em tempo hábil, toda a documentação necessária ao fechamento do balanço, principalmente os documentos que suportam a contabilização de diversas operações bancárias.

Deve-se insistir com as instituições financeiras a fim de que elas forneçam a documentação relativa a juros, taxas e outras despesas debitadas em conta bancária.

Na ausência da documentação pode-se efetuar as contabilizações, tendo por base os valores constantes dos extratos de movimentação bancária e controles internos que assegurem a origem e a natureza do valor a ser contabilizado, levando-se em conta a sua materialidade.

3. BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

O primeiro passo para o fechamento do Balanço é o levantamento do balancete de verificação.

O balancete é a ordenação das contas segundo a natureza de seus saldos, de um lado os saldos devedores e de outro os saldos credores.

Os atuais sistemas de contabilidade por processamento eletrônico de dados impedem o levantamento do balancete nos casos em que o somatório dos valores devedores não seja igual ao dos valores credores.

Deve-se identificar as diferenças e efetuar ajustes sempre que não existir igualdade entre a soma dos valores devedores e a dos valores credores do balancete.

3.1 - Diferenças Entre Saldos Devedores e Credores

Para procurar eventuais diferenças entre saldos devedores e credores, pode-se seguir as seguintes pistas:

- a) verificar a correta inclusão das contas segundo a natureza do saldo;
- b) verificar as somas efetuadas;

c) verificar a inclusão dos lançamentos que movimentam grande número de contas (por exemplo, os lançamentos da folha de pagamento);

d) verificar nos lançamentos se a soma dos valores debitados corresponde à soma dos valores creditados.

4. CONCILIAÇÕES DOS SALDOS CONTÁBEIS

A conciliação consiste, basicamente, na comparação do saldo de uma conta com uma informação externa à contabilidade, de maneira que se possa ter certeza quanto à exatidão do saldo em análise.

As fontes de informações mais usuais para verificação dos registros contábeis são os livros fiscais, os extratos bancários, as posições de financiamentos e carteiras de cobranças, as folhas de pagamento, os controles de caixa, etc.

Nas conciliações das contas do disponível deve-se ter uma atenção especial à contabilização dos valores recebidos ou pagos pelas empresas com a utilização de cheques pré-datados.

5. PROCEDIMENTOS PARA O FECHAMENTO

5.1 - Avaliação Dos Investimentos Pelo Método de Equivalência Patrimonial

As empresas que possuem investimentos relevantes em controladas ou coligadas deverão proceder à avaliação desses investimentos pelo método de equivalência patrimonial e reconhecer os resultados.

5.2 - Verificação da Contabilização de Receitas, Custos e Despesas

A empresa deverá apropriar em obediência ao regime de competência todas as receitas, custos e despesas relativas ao período a que se refere o balanço, tais como: juros ativos e passivos, depreciações, amortizações, exaustão, provisões, etc.

5.3 - Avaliação Dos Estoques

A avaliação dos estoques é um item de fundamental importância para a apuração dos resultados da empresa.

A legislação brasileira aceita que a valorização dos estoques seja efetuada pelos seguintes critérios:

- custo médio de aquisições ou entradas;
- valor dos bens produzidos ou adquiridos mais recentemente;
- o preço de venda subtraído da margem de lucro.

As empresas que não possuem sistema de custos integrado com a contabilidade devem avaliar os seus estoques de acordo com as regras estabelecidas na legislação do Imposto de Renda.

5.4 - Variações Monetárias Ativas e Passivas

As variações monetárias têm a função de reconhecer no resultado as alterações nos valores das obrigações por disposição legal, por regra contratual ou por terem sido contratados em moeda estrangeira.

A conferência de todos os contratos de financiamento, de aplicações financeiras, de dívidas e créditos diversos (especialmente os de natureza tributária) deve ser efetuada em conjunto com a conciliação dos saldos contábeis.

Embora a legislação tributária (MP nº 2.037/00) permita o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa, este procedimento não está de acordo com os princípios contábeis.

5.5 - Receitas e Despesas Financeiras - Apropriação Pro Rata

O Princípio Contábil da Competência exige que se reconheça no resultado todas as receitas e despesas financeiras que são geradas pela simples fluência de tempo, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento. Assim, existindo créditos e obrigações sujeitos a encargos financeiros, as receitas e as despesas geradas devem ser apropriadas proporcionalmente ao período transcorrido desde a data da sua contratação ou do último balanço.

6. VERIFICAÇÃO DA ADEQUAÇÃO DOS SALDOS E DA CONSTITUIÇÃO DAS PROVISÕES

Na constituição de provisões deve-se observar os Princípios Contábeis e cercar-se do máximo de elementos que possibilitem a melhor avaliação do fato no momento do lançamento contábil, levando-se em conta, também, as implicações fiscais pertinentes.

6.1 - Provisões de Férias e 13º Salário

As provisões para férias de empregados constituídas devem estar suportadas pelos cálculos efetuados no departamento responsável pela folha de pagamento.

A provisão para o 13º salário, normalmente, não deverá apresentar saldo no balanço de 31 de dezembro, exceto no tocante a complementações devidas a funcionários que percebam salário variável.

6.2 - Provisões Para Contingências Fiscais

Essas provisões não têm a sua dedutibilidade admitida pela legislação fiscal, mas, tecnicamente, poderá ser necessária a sua constituição sempre que a empresa possua uma informação razoável sobre a possibilidade de não ter os argumentos que motivaram a contestação de exigências fiscais reconhecidos no processo administrativo ou judicial.

6.3 - Provisão Para Perdas Prováveis em Investimentos

O reconhecimento de prováveis perdas em investimentos deve ser criteriosamente efetuado pelas empresas, qualquer que seja o método de avaliação utilizado para registrá-los na contabilidade.

Essa provisão deixou de ser dedutível para efeitos fiscais desde 01.01.96 (Lei nº 9.249/95).

6.4 - Provisão Para a Redução de Ativos ao Valor de Mercado

A Lei das S/A estabelece que o valor contábil dos ativos deve ser comparado com o seu valor de mercado, devendo permanecer registrado o menor deles.

Esta regra no Brasil não era uma preocupação dos responsáveis pela elaboração dos balanços enquanto convivíamos com altas taxas de inflação.

Nestes novos tempos do real devemos novamente nos preocupar com o preço de mercado dos itens registrados em inventários, especialmente as mercadorias importadas, assim como com o valor de títulos e valores mobiliários.

Entretanto, essa provisão também deixou de ser dedutível, para fins fiscais, conforme o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

7. TRANSFERÊNCIA DE VALORES REGISTRADOS NO LONGO PRAZO PARA O CIRCULANTE

Algumas empresas registram os valores realizáveis e os valores de financiamentos em contas do longo prazo, pois esse procedimento permite um melhor controle desses valores a receber e a pagar.

Por ocasião do fechamento do balanço os saldos dos valores a receber e a pagar devem ser apresentados de acordo com o seu grau de liquidez. Assim, devem ser transferidos para o circulante os valores a receber e a pagar até 360 dias após a data do encerramento do balanço.

8. ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO

O encerramento/zeramento das contas de resultado é procedimento obrigatório que possibilita a separação dos resultados apurados em exercícios diferentes.

Após os lançamentos dos valores relativos às provisões e despesas em obediência ao princípio da competência, as contas de resultado (receitas e despesas) são absorvidas (zeradas) por uma conta de apuração, intitulada "Resultado do Exercício".

A grande maioria dos sistemas contábeis por processamento eletrônico de dados possui esquemas para zeramento automático das contas de resultado.

9. LEVANTAMENTO DA DRE

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo principal apresentar, de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas em determinado período. Nela apura-se a diferença entre as receitas e despesas, a qual poderá demonstrar lucro ou prejuízo.

O saldo apurado na DRE será utilizado para cálculo do IRPJ e CSLL e para cálculo das destinações que serão efetuadas do lucro líquido do exercício.

O saldo final apurado (lucro ou prejuízo) será transferido para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados no Patrimônio Líquido".

10. PROVISÃO PARA O IRPJ E CSLL

A provisão para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido são itens que exigem grande atenção no fechamento do Balanço. A velocidade imprimida pelo Fisco nas alterações da legislação obriga os responsáveis pela elaboração do Balanço a um esforço contínuo para manter adequados os registros relativos a essa obrigação fiscal.

Antes do fechamento do Balanço devemos apurar extracontabilmente o lucro real e a base de cálculo da CSLL da empresa e registrar a provisão para o Imposto de Renda e a CSLL devidos, tendo como contrapartida o resultado do exercício.

11. CÁLCULO DAS PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO

Algumas empresas destinam parte de seus lucros aos empregados, aos administradores, aos detentores de partes beneficiárias. Essas destinações em razão de sua dedutibilidade ou não na determinação do lucro real demandam um laborioso trabalho de cálculo por parte dos responsáveis pela elaboração do Balanço.

12. ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES

A montagem das demonstrações financeiras deve levar em conta a quais usuários elas serão destinadas.

Após o zeramento das contas de resultado, levantamento da DRE, cálculo das provisões para o IRPJ e CSLL e cálculo das participações no lucro líquido, poderá então ser levantado o balanço patrimonial da empresa.

13. TRANSCRIÇÃO NO LIVRO DIÁRIO

As demonstrações financeiras devem ser elaboradas com todos os detalhes obtidos na contabilidade, isto é, o mais analítico possível.

Os lançamentos relativos ao encerramento das contas de resultado, a demonstração do resultado do exercício, Balanço patrimonial, e demais demonstrações contábeis elaboradas pela empresas destinam-se ao uso dos contadores e deverão também ser transcritas no livro Diário.

42. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

42.1 - Conteúdo e Forma de Elaboração

Esta demonstração possibilita uma avaliação precisa das alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados em relação aos dois últimos exercícios sociais.

De acordo com o artigo 186, parágrafo 2º da Lei nº 6.404/76, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido.

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

Deve-se lembrar que a referida demonstração é também obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá discriminar:

- a) o saldo do início do período e os ajustes de exercícios anteriores;
- b) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; e
- c) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

42.1.1 - Ajustes Contábeis de Exercícios Anteriores

I - CONCEITO

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base impositível do Imposto de Renda relativo ao exercício em determinado período.

Partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato, via de regra, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício.

II - CRITÉRIO PARA UTILIZAÇÃO DA CONTA "AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES"

Segundo a Lei da S/A, o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pelo balanço de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.

Como ajustes de exercícios serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

a) Mudança de Critério Contábil

A modificação de métodos ou critérios contábeis poderão ter ou não efeitos relevantes e, também, poderão influenciar ou não a apuração do lucro líquido do exercício.

Observe-se que quando a modificação de métodos ou critérios contábeis afetar a apuração do lucro líquido do exercício, o efeito correspondente deverá ser lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*".

O Manual de Contabilidade da Fipecafi cita os seguintes exemplos de alterações de critérios contábeis:

- alteração do método de avaliação dos estoques (do custeio direto para o custeio por absorção ou do FIFO para o médio etc.);
- passagem do regime de caixa para o de competência, na contabilização do Imposto de Renda (e outros passivos);
- mudança no método de avaliação dos investimentos (do método do custo para o da equivalência patrimonial).

b) Retificação de Erros de Exercícios Anteriores

A retificação de erros de exercícios anteriores poderá afetar, também, o lucro líquido do exercício. Nesse caso, o valor correspondente a retificação será lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*". Note-se que os ajustes são aqueles resultantes de efeitos na retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

O Manual de Contabilidade da Fipecafi adverte que se deve ter bastante cautela e prudência para registrar ajustes por erros de exercícios anteriores diretamente na conta de Lucros Acumulados, e não se deve dar esse tratamento a pequenos valores.

III - ERROS COM CONTAS PATRIMONIAIS

Regra geral, os erros cometidos com contas patrimoniais, tais como inversão de lançamento, contrapartida a débito em conta indevida ou contrapartida a crédito em conta indevida, não provocam influência na determinação do lucro e,

por inferência, no resultado tributável do exercício.

O reflexo na determinação do resultado do exercício, via de regra, só ocorre quando a contrapartida das contas patrimoniais transitar pelo balanço de resultados e, conseqüentemente, se traduzem em aumento, redução ou postergação do pagamento do Imposto de Renda.

IV - AUMENTO INDEVIDO DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Os erros contábeis mais comuns que se traduzem em aumento indevido do resultado podem ocorrer devido a:

- a) despesa lançada a menor do que a efetivamente paga ou incorrida;
- b) receita lançada a maior ou manutenção na contabilidade de valor de receita, cuja nota fiscal já foi objeto de cancelamento;
- c) falta de registro referente a baixa de bens do ativo permanente.

Fora os casos retro descritos, é óbvio, existem outros que podem causar distorções na determinação do resultado.

V - PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Supondo-se que os erros que provocam aumento indevido do resultado tenham sido detectados após o encerramento do período, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

- a) lançamento de ajuste a débito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
- b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";
- c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Imaginemos que no ano-calendário de 1997 a empresa, inadvertidamente, não efetuou o registro contábil referente ao cancelamento de uma nota fiscal no valor de R\$ 60.000,00, ocorrendo a sua regularização no período subsequente.

Os ajustes contábeis, no exemplo proposto, serão efetuados da seguinte forma:

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	60.000,00

Valor relativo baixa da duplicata nº referente a nota fiscal nº de cancelada.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	60.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no período de 1997:

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	
C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Passivo Circulante)	9.000,00

Valor relativo Imposto de Renda calculado sobre o valor contido no resultado do ano-calendário de 1997 (R\$ 60.000,00 x 15%).

Caso não haja saldo na conta de provisão para Imposto de Renda, em virtude da empresa já ter efetuado o pagamento do mesmo, o ajuste deverá ser efetuado, tendo como contrapartida a conta de impostos a recuperar no Ativo Circulante.

VI - REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Por sua vez, os erros de natureza contábil que implicam redução indevida do resultado, via de regra, são ocasionados por:

- a) registro em conta indevida referente ao recebimento de uma duplicata;
- b) subavaliação do estoque final de mercadorias, resultando em aumento excessivo do CMV;
- c) inobservância do regime de competência na escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução;
- d) registro a débito em conta de resultado referente conserto de bens do ativo imobilizado, que resulte em aumento da vida útil superior a um ano em relação a sua (s) data (s) de aquisição;
- e) constituição da provisão para férias em desacordo com a legislação;
- f) constituição de outras provisões ou excesso em relação ao limite fiscal previsto na legislação.

VII - PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Supondo-se que os erros que provocam a redução indevida do resultado tenham sido detectados após o término do exercício, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

- a) lançamento de ajuste a crédito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
- b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";
- c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Imaginemos que determinada empresa tenha desembolsado a importância de R\$ 10.000,00 na reforma de um veículo e, em decorrência dessa reforma, houve um aumento de vida útil superior a um ano.

O registro contábil foi feito erroneamente, da seguinte forma:

D - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS (Resultado)	
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº de da Reformadora Alfa Ltda.

No exercício seguinte, o erro foi detectado e o ajuste contábil foi procedido da seguinte forma:

D - VEÍCULOS (Ativo Permanente)	
C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº de da Reformadora Alfa Ltda. referente a reforma do veículo marca.....tipo.....motor....., cujo lançamento ora regularizamos

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	
C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	10.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no ano-calendário de 1997.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	1.500,00

Valor relativo Imposto de Renda incluso no valor retificado (R\$ 10.000,00 x 15%)

42.1.2 - Reversões de Reservas

Representa as alterações ocorridas nas contas que registram as reservas, mediante a reversão de valores para a conta Lucros Acumulados, em virtude daqueles valores não serem mais utilizados.

42.1.3 - Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

É o resultado líquido do ano apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, cujo valor é transferido para a conta de Lucros Acumulados.

42.1.4 - Transferências Para Reservas

São as apropriações do lucro feitas para a constituição das reservas patrimoniais, tais como: reserva legal, reserva estatutária, reserva de lucros a realizar, reserva para contingências.

42.2 - Substituição Pela Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido

De acordo com o § 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e divulgada pela companhia, pois não inclui somente o movimento da conta de lucros ou prejuízos acumulados, mas também o de todas as demais contas do patrimônio líquido.

42.3 - Modelo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Seguindo a linha de orientação do artigo 186 da Lei das Sociedades por Ações, sugerimos o seguinte modelo de demonstração de lucros ou prejuízos acumulados:

EMPRESA DELTA S/A
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.x1

	SALDO EM 31.12.X1
RECURSOS:	
1. Saldo inicial de lucros acumulados	
2. Ajustes credores de Exercícios Anteriores	
3. Reversão de reservas	
- De contingências	
- De lucros a realizar	
4. Outros recursos	
5. Lucro líquido do exercício	
6. (-) Saldo anterior de prejuízos acumulados	
7. (-) Ajustes devedores de exercícios anteriores	
8. (-) Prejuízo líquido do ano	
9. Total dos recursos	
APLICAÇÕES:	
10. Transferência para reservas	
- Reserva legal	
- Reserva estatutária	
- Reserva p/ contingências	
- Reserva de lucros a realizar	
- Reserva p/ investimentos	
11. Dividendos ou lucros distribuídos\$\$\$ pagos ou creditados	
12. Parcela dos lucros incorporados ao capital	
13. Outras aplicações	
14. Total das aplicações	
15. Lucros ou prejuízos acumulados (recursos - aplicações)	

42.3.1 - Exemplo Prático

Em 31.12.19X0, o saldo da conta de Lucros Acumulados da empresa "A" apontava o valor de R\$ 40.000,00.

Durante o exercício de 19x1, houve os seguintes lançamentos na conta:

a - Provisão Para Distribuição de Dividendos	R\$	7.000,00
--	-----	----------

b - Transferência Para Reserva de Investimentos	R\$	5.000,00
c - Transferência Para Reserva de Contingências	R\$	4.000,00
d - Transferência Para Aumento de Capital	R\$	20.000,00
e - Reversão das Reservas de Lucros a Realizar	R\$	12.000,00
f - Reversão da Reserva de Contingências	R\$	11.000,00
g - Diferença a Maior de CMV p/ Mudança de Critério de Avaliação	R\$	3.000,00
h - Transferência Para Reserva Estatutária	R\$	4.000,00
i - Lançamento a Menor na Conta Salários	R\$	2.000,00
j - Transferência Para Reservas de Lucros a Realizar	R\$	1.000,00
l - Constituição da Reserva Legal	R\$	1.500,00

Considerando-se que o lucro líquido do exercício encerrado em 31/12/19x1 foi de R\$ 30.000,00, temos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pelos ajustes efetuados na conta de lucros acumulados no período:

D - Reserva de Lucros a Realizar (Patrimônio Líquido)	R\$	12.000,00
D - Reserva de Contingências(Patrimônio Líquido)	R\$	11.000,00
D - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$	3.000,00
C - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	26.000,00
b) Pela transferência do lucro líquido do exercício no valor de	R\$	30.000,00:
D - Resultado do Exercício (Conta Transitória)		
C - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	30.000,00
c) Pelos ajustes e destinações do lucro líquido do período		
D - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	44.500,00
C - Salários a Pagar (Passivo Circulante)	R\$	2.000,00
C - Capital Social (Patrimônio Líquido)	R\$	20.000,00
C - Reserva Legal (Patrimônio Líquido)	R\$	1.500,00
C - Reserva de Contingências (Patrimônio Líquido)	R\$	4.000,00
C - Reserva de Investimento (Patrimônio Líquido)	R\$	5.000,00
C - Reserva Estatutária (Patrimônio Líquido)	R\$	4.000,00
C - Reserva de Lucros a Realizar (Patrimônio Líquido)	R\$	1.000,00
C - Dividendos a Distribuir (Passivo Circulante)	R\$	7.000,00

EMPRESA DELTA S/A
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X1

RECURSOS:		
1. Saldo inicial do exercício	R\$	40.000
2. Ajustes credores de exercícios anteriores		
- Efeitos de mudança de critério contábil	R\$	3.000
3. Reversão de reservas		
- De contingências	R\$	11.000
- De lucros a realizar	R\$	12.000
4. Lucro líquido do exercício	R\$	30.000
5. (-) Ajuste de exercícios anteriores		
- Retificação de erro de exercício anterior	R\$	2.000
6. Total dos recursos	R\$	94.000
APLICAÇÕES:		
7. Transferência para reservas		
- Reserva legal	R\$	1.500
- Reserva estatutária	R\$	4.000
- Reserva para contingência	R\$	4.000
- Reserva para investimentos	R\$	5.000
- Reserva de lucros a realizar	R\$	1.000
8. Dividendos a distribuir	R\$	7.000
9. Transferência para aumento de capital	R\$	20.000
10. Total das aplicações	R\$	42.500
11. Lucros acumulados (recursos - aplicações)	R\$	51.500

43. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A demonstração das origens e aplicações de recursos, é obrigatória para as companhias abertas e para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço patrimonial, superior a R\$ 1.000.000,00, e indica as modificações na posição financeira da companhia.

Segundo o professor Milton Augusto Walter, em sua obra Introdução à Contabilidade, Edição Saraiva, origens e aplicações de recursos indicam a idéia de movimentação de recursos financeiros, não se podendo considerar como tais os valores resultantes de ajustes por correção monetária e cambial, receitas ou perdas derivadas de participações societárias avaliadas por equivalência patrimonial, custos ou despesas comportados no resultado sem que tenha havido desembolso de caixa ou geração de direitos ou obrigações a curto prazo.

Continuando, o autor afirma que em virtude das normas do artigo 188 da Lei das Sociedades por Ações não preverem um número bastante amplo de ajustes do Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício de elementos que não influenciam o Capital Circulante Líquido, exceto os regulados no dispositivo legal (depreciação, amortização, exaustão e variação, nos resultados de exercícios futuros), muitas empresas têm apresentado a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos de forma incorreta, destruindo a sua finalidade como instrumento de análise financeira.

43.1 - Forma de Apresentação

A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

I - as origens dos recursos, agrupadas em:

- a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;
- b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;
- c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.

II - as aplicações de recursos agrupadas em:

- a) dividendos distribuídos;
- b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;
- c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;
- d) redução do passivo exigível a longo prazo.

III - o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido.

IV - os saldos no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

43.2 - Origens de Recursos

As origens de recursos são representadas pelos aumentos no Capital Circulante Líquido, e as mais comuns são:

- a) Das próprias operações, quando as receitas (que geram ingressos de capital circulante líquido) do exercício são maiores que as despesas, ou seja, resultam do lucro líquido apurado exclusivamente das operações regulares da empresa.

Assim, se houver lucro, teremos uma origem de recursos, se houver prejuízo, teremos uma aplicação de recursos.

- b) Dos acionistas, pelos aumentos de capital integralizados pelos mesmos no exercício, já que tais recursos aumentaram as disponibilidades da empresa e, conseqüentemente, seu capital circulante líquido.
- c) De terceiros, por empréstimos obtidos pela empresa, pagáveis a longo prazo, bem como dos recursos

oriundos da venda a terceiros de bens do Ativo Permanente, ou de transformação de Realizável a Longo Prazo em Ativo Circulante.

Os empréstimos feitos e pagáveis a curto prazo, não são considerados como origem de recursos para fins dessa demonstração, pois não alteram o Capital Circulante Líquido. Nesse caso há um aumento de disponibilidades e, ao mesmo tempo, do Passivo Circulante.

Enfatize-se que a depreciação, amortização ou exaustão, por representarem uma recuperação de fundos, devem ser adicionadas ao lucro líquido apurado no exercício, para efeito de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos.

43.3 - Aplicações de Recursos

As aplicações de recursos são representadas pela redução do Capital Circulante Líquido entre o início e o término de determinado período.

As aplicações de recursos mais comuns que implicam na variação do Capital Circulante Líquido são as seguintes:

a) Imobilizações

Ocorrendo a aquisição de bens para o Ativo Imobilizado, investimentos permanentes ou aplicação de recursos no Ativo Diferido, tais fatos representam aplicação de recursos e, conseqüentemente, refletem numa variação líquida negativa do Capital Circulante Líquido.

b) Redução do passivo exigível a longo prazo

A amortização de empréstimos a longo prazo significa, em princípio, uma redução do passivo exigível a longo prazo e, representa uma aplicação de recursos. Por outro lado, a obtenção de um novo financiamento representa uma origem de recursos.

Tendo em vista que o conceito de recursos é o de Capital Circulante Líquido, a mera transferência de um saldo de empréstimo do Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante, por vencer no exercício seguinte, representa uma aplicação de recursos, pois reduziu o Capital Circulante Líquido.

c) Remuneração de dividendos

A remuneração de acionistas, decorrente de dividendos, representa uma aplicação de recursos, refletindo numa variação negativa do Capital Circulante Líquido.

43.4 - Conceito de Capital Circulante Líquido

Na linguagem simplista, conceitua-se o Capital Circulante Líquido como sendo a diferença entre o ativo circulante (disponível, contas a receber, estoques e despesas pagas antecipadamente) e o passivo circulante (fornecedores, contas a pagar e outras exigibilidades do exercício seguinte) em determinada data.

Quando o Ativo Circulante é maior do que o Passivo Circulante, tem-se um Capital Circulante Líquido próprio.

Quando o Ativo Circulante é menor do que o Passivo Circulante, tem-se um Capital Circulante Líquido negativo ou de terceiros.

43.5 - Transações Que Não Afetam o Capital Circulante Líquido

Além das origens e aplicações relacionadas anteriormente, há inúmeros tipos de transações efetuadas que não afetam o Capital Circulante Líquido, mas são representadas como origens e aplicações simultaneamente, como por exemplo:

a) Aquisição de bens do Ativo Permanente (Investimentos ou Imobilizado) pagáveis a Longo Prazo. Nesse caso, há uma aplicação pelo acréscimo do Ativo Permanente e, ao mesmo tempo, uma origem pelo financiamento obtido pelo acréscimo no Exigível a Longo Prazo no exercício, como se houvesse entrado um recurso que fosse imediatamente aplicado.

b) Conversão de empréstimos de longo prazo em capital, caso em que há uma origem pelo aumento do capital e, paralelamente, uma aplicação pela redução do Exigível a Longo Prazo, como se houvesse ingresso de recurso de capital aplicado na liquidação da dívida.

c) Integralização de Capital em bens do Ativo Permanente, situação também sem efeito sobre o Capital Circulante Líquido, mas representada na origem (aumento de capital) e na aplicação (bens do Ativo Permanente recebidos), como se houvesse essa circulação do recurso.

d) Venda de bens do Ativo Permanente recebível a Longo Prazo, operação que também deve ser demonstrada na origem, como se fosse recebido o valor da venda e, na aplicação, como se houvesse o empréstimo sido feito para recebimento a longo prazo.

e) Depreciação, amortização e exaustão, tais valores lançados como despesa do exercício, diminuem o resultado, mas não reduzem o capital circulante líquido; representam redução no Ativo Permanente e redução no Patrimônio Líquido, mas não alteram os valores de Ativo e Passivo Circulantes. Desta forma, o valor desses itens registrados no ano devem ser adicionados ao lucro líquido para apuração do valor efetivo dos recursos gerados pelas próprias operações.

f) Variação nos resultados de exercícios futuros, representa lucros que, pelo regime de competência, pertencem a exercícios futuros, porém, já afetaram o capital circulante líquido, ou seja, se o saldo de Resultados de Exercícios Futuros tem um aumento no exercício, significa que a empresa já o recebeu, aumentando o Capital Circulante Líquido, mas sem que o tenha registrado como receita, não fazendo parte do lucro do ano. Assim, como se trata de recebimento originário pelas operações da empresa, deve ser agregado ao resultado do exercício. Se houver redução do saldo desse grupo, deve ser diminuído do lucro líquido.

g) Lucro ou prejuízo registrado pelo método da equivalência patrimonial para investimentos em coligadas ou controladas, esse resultado, que afeta o lucro da investidora, não afeta o seu capital circulante líquido. Por isso, na apuração da origem de recursos das operações, esse valor deve ser diminuído do lucro líquido, se for receita; ou a ele acrescentado, se for despesa.

h) Ajustes de exercícios anteriores: esses ajustes são registrados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, não afetando, portanto, o lucro líquido do ano. Neste caso, os ajustes são efetuados nos saldos iniciais do balanço, nas contas a que se refere, como se já houvesse sido registrado nos anos anteriores, assim sendo, as origens e aplicações de recursos do ano já ficarão expurgadas desse efeito.

i) Variações monetárias de dívidas de longo prazo: essas despesas afetam o lucro mas, por reduzirem o Patrimônio Líquido e aumentarem o Exigível a Longo Prazo, não alteram o capital circulante líquido. Devem, por isso, também ser adicionadas ao lucro líquido do exercício.

43.6 - Tratamento Aplicável no Caso de Prejuízo

As considerações acima foram feitas na situação em que as operações geram recursos, partindo do pressuposto de lucro líquido no exercício. Entretanto, se a situação é inversa, ou seja, quando as operações consomem capital circulante líquido, isso representa uma aplicação e, como tal, deve ser apresentado na demonstração, no grupo de aplicações, como o primeiro item do grupo. Isso ocorre quando a empresa está operando com prejuízo. Entretanto, se a empresa está com prejuízo, mas em decorrência dos ajustes citados, as operações próprias apresentam uma origem de recursos (lucro), a apresentação do prejuízo e de seus ajustes deve ser no agrupamento das origens.

No caso da empresa apresentar lucro, mas os ajustes evidenciarem uma aplicação de recursos (prejuízo), a apresentação do lucro e seus ajustes deve ser no agrupamento de aplicações.

43.7 - Elaboração da Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos

1º passo: obtenção do balanço final, depois de todos os ajustes, na data de encerramento do exercício, bem como do balanço de encerramento do exercício anterior.

Considerando-se que os balanços da empresa Gama S/A de 31.12.X1 e 31.12.X2 sejam os apresentados a seguir:

EMPRESA GAMA S/A BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31.12.X1	31.12.X2
Disponível	6.000	10.000
Duplicatas a receber	20.000	30.000
Estoques	30.000	53.000
Despesas Antecipadas	4.000	7.000

SOMA	60.000	100.000
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	10.000	5.000
ATIVO PERMANENTE		
Investimentos	30.000	40.000
Ativo Imobilizado	200.000	320.000
Ativo Diferido	24.000	40.000
SOMA	254.000	400.000
TOTAL DO ATIVO	324.000	505.000
PASSIVO	31.12.X1	31.12.X2
PASSIVO CIRCULANTE		
Empréstimos	12.000	18.000
Fornecedores	10.000	15.000
Contas a pagar	8.000	12.000
Provisão para Imposto de Renda	6.000	10.000
SOMA	36.000	55.000
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Empréstimos	120.000	155.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital	80.000	120.000
Reservas de Capital	24.000	55.000
Reservas de Lucros	23.000	40.000
Lucros Acumulados	41.000	80.000
SOMA	168.000	295.000
TOTAL DO PASSIVO	324.000	505.000

2º passo: apurar as variações dos saldos das contas, ou seja, a diferença líquida entre os mesmos. Os grupos de Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido, por serem credores, devem ser indicados como negativos, como segue:

DESCRIÇÃO DAS CONTAS	31.12.X1	31.12.X2	VARIAÇÃO
Ativo Circulante	60.000	100.000	
Passivo Circulante	(36.000)	(55.000)	
Capital Circulante Líquido	24.000	45.000	21.000
Realizável a Longo Prazo	10.000	5.000	(5.000)
PERMANENTE:			
Investimentos	30.000	40.000	10.000
Ativo Imobilizado	200.000	320.000	120.000
Ativo Diferido	24.000	40.000	16.000
Exigível a Longo Prazo	(120.000)	(155.000)	(35.000)
Patrimônio Líquido	(168.000)	(295.000)	(127.000)
Total	- 0 -	- 0 -	- 0 -

O total das três colunas deve ser igual a zero, como evidência de que se tomaram todas as contas e se apuraram corretamente as variações.

O valor de R\$ 21.000 é a variação no Capital Circulante Líquido, valor esse que se pretende demonstrar como foi apurado. Por esse motivo, há que se apurar, para cada uma das contas não-circulantes, a movimentação ocorrida.

3º passo: análise da composição das variações ocorridas em cada uma das contas, como examinado a seguir.

a) Realizável a longo prazo

Conforme o livro Razão da empresa é composto pelas contas abaixo e teve a seguinte movimentação no período:

CONTAS	SALDO EM 31.12.X1	ADIÇÕES	BAIXAS	SALDO EM 31.12.X2
Empréstimos compulsórios	2.500	1.000	-	3.500
Impostos a recuperar	1.500	-	-	1.500
Títulos a receber	6.000	-	(6.000)	
	10.000	1.000	(6.000)	5.000

Assim, os R\$ 1.000,00 de adições representam uma aplicação de recursos, pois reduziram o capital circulante líquido, os R\$ 6.000,00 de baixas nos Títulos a receber representam origem de recursos, e o líquido entre ambas é o que resultou na redução nesse grupo no valor de R\$ 5.000,00.

b) Investimentos

Esse grupo teve a seguinte movimentação:

INVESTIMENTOS	CONTROLADA "BETA"	EMPRESA "A"	EMPRESA "B"	TOTAL
Saldo em 31.12.X1	25.000	3.000	2.000	30.000
Adição pela subscrição e integralização na empresa "BETA" e Empresa "A"	3.500	2.000		5.500
Baixa por venda do investimento na empresa "B"	-	-	(2.000)	(2.000)
Participação no lucro da controlada BETA pelo método da equivalência patrimonial	8.000	-	-	8.000
Dividendos recebidos	(1.500)	-	-	(1.500)
SalDOS em 31.12.X2	35.000	5.000	-	40.000

A variação líquida total no grupo de investimentos é a seguinte:

- a subscrição e integralização no período, no valor de R\$ 3.500,00, representa uma aplicação, pois reduziu o capital circulante líquido;
- a venda de investimentos (feita pelo mesmo valor de baixa) por R\$ 2.000,00, representa uma origem;
- o aumento nos investimentos relativo à participação no lucro da controlada, pelo método da equivalência patrimonial, no valor de R\$ 8.000,00, caracteriza um aumento no ativo permanente, no entanto, tal aumento não reduziu o capital circulante líquido, pois sua contrapartida está em receita do exercício; assim sendo, esse valor não entra como aplicação, mas como redução do lucro líquido nas origens para se chegar aos valores oriundos das operações.
- os dividendos recebidos no valor de R\$ 1.500,00 representam uma origem, pois ingressaram na disponibilidade, aumentando o capital circulante líquido.

c) Imobilizado

Nas fichas Razão da empresa foi constatada a seguinte movimentação do imobilizado da empresa em 19X2:

CONTA	SALDOS EM 31.12.X1	ADIÇÕES	BAIXAS	TRANSFE- RÊNCIAS	SALDOS EM 31.12.X2
Terrenos	30.000	9.000	-	-	39.000
Edifícios	60.000	18.000	-	12.000	90.000
Máquinas e equipamentos	170.000	110.000	(29.400)	10.000	260.600
Veículos	20.000	11.700	(4.000)	-	27.700
Obras em andamento	30.000	55.000	-	(22.000)	63.000
TOTAL	310.000	203.700	33.400	- 0 -	480.300
Depreciação Acumulada					
Edifícios	(15.000)	(7.700)	-	-	(22.700)
Máquinas e equipamentos	(90.000)	(50.000)	10.700	-	(129.300)
Veículos	(5.000)	(5.300)	2.000	-	(8.300)
	(110.000)	(63.000)	12.700	- 0 -	(160.300)
Total líquido	200.000				320.000

Desta forma, houve uma variação líquida de R\$ 120.000 no Imobilizado.

O valor das adições ao custo no valor de R\$ 203.700, representam uma aplicação, e o valor da depreciação do ano no valor de R\$ 63.000,00 deverá ser adicionada ao lucro líquido para apurar a origem das operações, uma vez que

não afetou o capital circulante líquido, pois foi lançada em conta de resultado.

d) Venda de Imobilizado

Considerando-se que as vendas do imobilizado foram efetuadas pelo valor de R\$ 50.000,00, temos:

Preço de venda:	R\$ 50.000,00
Valor líquido dos bens baixados:	R\$ 20.700,00
Lucro apurado:	R\$ 29.300,00

Neste caso, o valor de venda de R\$ 50.000,00 entra como origem e o lucro de R\$ 29.300,00 como redução do lucro líquido para determinar o ingresso efetivo de recursos das operações.

e) Ativo Diferido

Esse grupo de contas apresentou a seguinte movimentação no período:

	CUSTO	AMORTIZAÇÃO	TOTAL LÍQUIDO
Saldo em 31.12.X1	24.000	-	24.000
Adições no exercício ao custo	21.000	-	21.000
Amortização do ano	-	(5.000)	(5.000)
Saldo em 31.12.X2	45.000	(5.000)	40.000

Assim, as adições no ano ao custo no valor de R\$ 21.000,00, representam uma aplicação e as amortizações no período, no valor de R\$ 5.000,00 devem ser adicionadas ao lucro líquido para apurar as origens das operações.

f) Exigível a Longo Prazo

Esse grupo de contas teve a seguinte movimentação no período:

	BANCO "A"	BANCO "B"	BANCO "C"	TOTAL
Saldo em 31.12.X1 (saldo a longo prazo)	70.000	50.000	-	120.000
(+) Novos empréstimos	30.000	-	20.000	50.000
(+) Variações monetárias	25.500	13.000	3.000	41.500
(-) Transferências para o Circulante em 31.12.X2	(25.000)	(31.500)	-	(56.500)
Saldos em 31.12.X2	100.500	31.500	23.000	155.000

Neste caso, o valor do novo empréstimo no valor de R\$ 50.000 representa uma origem. As variações monetárias lançadas em despesas financeiras não afetaram o capital circulante líquido, pois, na verdade, não houve o ingresso de recursos, devendo ser adicionadas ao lucro líquido para se chegar aos recursos originados pelas operações.

A transferência para o circulante, do valor de R\$ 56.500 que representa efetivamente uma aplicação, pois aumentou o Passivo Circulante, diminuindo o capital circulante líquido.

g) Patrimônio Líquido

As variações no Patrimônio Líquido são facilmente identificadas se a empresa tiver a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, pois tais variações são tão-somente as transações que aumentaram ou diminuíram o patrimônio total do exercício; transações essas que são extraídas da coluna total daquela demonstração.

Se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresentasse os seguintes dados:

Saldo em 31.12.X1	R\$ 168.000
Ajuste de exercícios anteriores - mudança de critério de avaliação de estoques	R\$ (4.000)
Integralização de capital	R\$ 91.000
Lucro líquido do exercício	R\$ 50.000
Dividendos	R\$ (10.000)
Saldo em 31.12.X2	R\$ 295.000

Neste caso, o ajuste de exercícios anteriores no valor de R\$ 4.000, que foi creditada em Estoques, sendo uma aplicação de recursos, mas a ser ajustada contra a variação no capital circulante líquido, como se corrigisse o saldo inicial.

A integralização de capital no valor de R\$ 91.000 e o lucro líquido do exercício no valor de R\$ 50.000 representam uma origem de recursos.

Os dividendos no valor de R\$ 10.000 representam uma aplicação de recursos.

Temos, assim, a composição líquida de todas as contas não circulantes, bastando agora dispor cada valor, já de forma ordenada, na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, como segue:

**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS
EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2.**

ORIGENS DE RECURSOS:		
Das operações -		
Lucro Líquido do Exercício	50.000	
Mais: Depreciação e amortização	68.000	
Variações monetárias de empréstimo a longo prazo	41.500	
Menos: Participação de R\$ 8.000 no lucro da controlada\$\$\$ menos dividendos recebidos no valor de R\$ 1.500	(6.500)	
Lucro na venda de imobilizado	(29.300)	123.700
Dos acionistas -		
Integralização de capital	91.000	91.000
De terceiros -		
Ingresso de novos empréstimos	50.000	
Baixa do imobilizado (valor de venda)	50.000	
Venda de investimentos	2.000	
Resgate de títulos a longo prazo	6.000	108.000
Total das origens		322.700
APLICAÇÃO DE RECURSOS		
Aquisição de direitos do imobilizado	203.700	
Adições ao custo no ativo diferido	21.000	
Integralização de novos investimentos	5.500	
Aumento em empréstimos compulsórios	1.000	231.200
Transferência para o passivo circulante dos empréstimos a longo prazo	56.500	56.500
Dividendos propostos e pagos	10.000	
Total das aplicações		297.700
Variação no Capital Circulante Líquido		25.000
Aumento no capital circulante líquido (pós o ajuste no saldo inicial de ajustes de exercícios anteriores)		25.000

Demonstração do aumento no capital circulante líquido

	Saldo em		Variação
	31.12.X1 ajustado	31.12.X2	
Ativo Circulante	56.000	100.000	44.000
Passivo Circulante	(36.000)	(55.000)	(19.000)
Capital circulante líquido	20.000	45.000	25.000

A diferença entre o capital circulante líquido apurada no 2º passo deste trabalho (21.000) e o valor ora apurado (25.000) correspondente ao valor de R\$ 4.000, refere-se à eliminação do ajuste de exercícios anteriores relativo a mudança de critério contábil, cujo valor é baixado do Patrimônio Líquido e ajustado contra a variação do Capital Circulante Líquido, já que se refere a Estoques, que é seu componente.

44. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A elaboração da demonstração das mutações do Patrimônio Líquido é facultativa e, de acordo com o artigo 186, parágrafo 2º, da Lei das Sociedades Anônimas, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída nesta demonstração.

Por ser uma demonstração mais completa e abrangente, uma vez que evidencia a movimentação de todas as contas

do patrimônio líquido durante o exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro, observa-se, anualmente, em virtude desse aspecto positivo, que a maioria das empresas opta pela sua elaboração.

44.1 - Mutações Nas Contas Patrimoniais

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

I - Itens que afetam o patrimônio total:

- a) acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- b) redução por dividendos;
- c) acréscimo por reavaliação de ativos;
- d) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- f) acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- g) acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- h) acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- i) redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- j) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores;

II - Itens que não afetam o total do patrimônio

- a) aumento de capital com utilização de lucros e reservas;
- b) apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;
- c) Reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados;
- d) Compensação de Prejuízos com Reservas.

44.2 - Procedimentos a Serem Seguidos

A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é relativamente simples, pois basta representar, de forma sumária e coordenada, a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas do Patrimônio Líquido, isto é, Capital, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Deve-se utilizar um papel de trabalho, utilizando uma coluna para cada uma das contas do patrimônio da empresa e abrindo uma conta total, que representa a soma dos saldos ou transações de todas as contas individuais. Essa movimentação deve ser extraída das fichas de razão dessas contas.

As transações e seus valores são transcritos nas colunas respectivas, mas de forma coordenada. Por exemplo, se temos um aumento de capital com lucros e reservas, na linha correspondente a essa transação, transcreve-se o acréscimo na coluna de capital pelo valor do aumento e, na mesma linha, as reduções nas contas de reservas e lucros utilizadas no aumento de capital pelos valores correspondentes.

44.3 - Modelo

Tecnicamente, a elaboração da DMPL é bastante simples e seus componentes em linha vertical são os mesmos da DLPA. Na linha horizontal do quadro serão consignados os elementos componentes do patrimônio líquido.

EMPRESA DELTA S/A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.97 EM MILHARES DE R\$								
Componentes	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções Para Investimentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo Em 31.12.x1								
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES:								
efeitos de mudança de critérios contábeis								
retificação de erros de exercícios anteriores								
AUMENTO DE CAPITAL:								
com lucros e reservas								
por subscrição realizada								
REVERSÕES DE RESERVAS								
de contingências								
de lucros a realizar								
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO:								
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO:								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R\$... por ação)								
SALDO EM 31.12.X2								

44.4 - Exemplo Prático

Com base nas informações apresentadas pela empresa "A" em 31.12.X2, vamos elaborar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

a) Ajuste de exercícios anteriores decorrentes de mudança de critério contábil	(3.000,00).
b) Aumento de capital realizado no exercício pela subscrição realizada pelos sócios	1.300.000,00
c) Aumento de capital com reserva de ágio na emissão de ações	250.000,00
d) Valor do lucro líquido do exercício	800.000,00
e) Valor destinado à reserva legal	50.000,00
f) Valor destinado à reserva estatutária	100.000,00
g) Valor destinado à reserva para contingência	350.000,00

h) Dividendos à distribuir (R\$ 0.08 por ação)
i) Aumento de capital com lucros e reservas

200.000,00
343.000,00

EMPRESA DELTA S/A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2 EM MILHARES DE R\$								
Componentes	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções Para Investimentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo Em 31.12.x1	700.000	125.000	100.000	-	200.000	100.000	290.000	1.515.000
Ajustes de exercícios anteriores	-	-	-	-	-	-	(3.000)	(3.000)
AUMENTO DE CAPITAL:								
por subscrição realizada	1.300.000	250.000	-	-	-	-	-	1.550.000
com lucros e reservas	343.000	-	-	-	(140.000)	-	(203.000)	-
lucro líquido do exercício	-	-	-	-	-	-	800.000	800.000
DESTINAÇÕES PROPOSTAS PELA ADMINISTRAÇÃO								
Reserva Legal	-	-	-	-	-	50.000	(50.000)	-
Reserva estatutária	-	-	-	-	100.000	-	(100.000)	-
Reserva para contingência	-	-	-	350.000	-	-	(350.000)	-
Dividendo a distribuir (R\$ 0,08 por ação)	-	-	-	-	-	-	(200.000)	(200.000)
Saldo em 31.12.X2	2.343.000	375.000	100.000	350.000	160.000	150.000	184.000	3.662.000

45. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras está prevista no § 4º do artigo 176 da Lei das S/A, o qual estabelece que "as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

As notas explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá estar relacionada a qualquer outra das Demonstrações Financeiras, seja a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, seja a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

45.1 - Notas Previstas Pela Lei

O § 5º do mesmo artigo da Lei das S/A menciona, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as normas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais deverão indicar:

"a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização dos elementos do ativo;

b) os investimentos, em outra sociedade, quando relevantes;

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;

- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia."Como se verifica, a Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em notas explicativas; no entanto, essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias notas explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

45.2 - Notas Recomendadas pela CVM

Como complemento às notas explicativas previstas na Lei das S/A, a Comissão de Valores Mobiliários vem apresentando recomendações sobre a divulgação de diversos assuntos relevantes para efeito de melhor entendimento das demonstrações financeiras. Os itens, que de acordo com as sugestões da CVM devem constar das notas explicativas, são os seguintes:

- ações em tesouraria;
- arrendamento mercantil;
- capital realizado atualizado;
- demonstrações em moeda de capacidade constante;
- demonstrações financeiras consolidadas;
- lucro/prejuízo por ação;
- Ativo Diferido;
- investimentos societários no Exterior;
- mudança de critério contábil;
- remuneração dos administradores;
- reservas - detalhamento;
- retenção de lucros;
- transações entre partes relacionadas;
- dividendos - cálculo;
- ágio/deságio;
- equivalência patrimonial;
- destinação do resultado do exercício;
- empreendimentos em fase de implantação;
- debêntures;

- ajustes de exercícios anteriores;
- reavaliação de bens;
- planos de aposentadoria e pensões;
- provisões para créditos de liquidação duvidosa;
- ônus, garantias e contingentes;
- obrigações de longo prazo;
- programa de desestatização;
- opção de compra de ações;

45.3 - Exemplo de Notas Explicativas

Para melhor entendimento do exposto, elaboramos, a seguir, alguns exemplos de notas explicativas:

Nota 1 - Práticas contábeis adotadas

- a) Títulos e valores mobiliários - são demonstrados ao custo acrescido dos rendimentos proporcionais até a data do balanço, não ultrapassando o valor de mercado.
- b) Estoques - são avaliados ao custo médio de aquisição ou produção, estando reduzidos, mediante a provisão evidenciada, ao valor de mercado ou de realização, quando inferiores ao custo.
- c) Investimentos - as participações relevantes em coligadas e controladas são avaliadas pelo método de equivalência patrimonial. As demais participações em outras sociedades são registradas ao custo diminuído da provisão para perdas permanentes.

Nota 2 - Reavaliação de bens do imobilizado

A sociedade procedeu durante o exercício, à reavaliação dos bens do Ativo Imobilizado, a qual se encontra suportada por laudo de peritos, aprovado em assembléia de 20.08.96. O resultado dessa reavaliação está a seguir demonstrado:

	Valor Reavaliado	Valor Líquido Contábil	Diferença
Terrenos	10.000,00	4.000,00	6.000,00
Edifícios	20.000,00	10.000,00	10.000,00
Máquinas	30.000,00	10.000,00	20.000,00

A diferença foi acrescida aos saldos do imobilizado, a crédito da Reserva para Reavaliação integrante do Patrimônio Líquido da sociedade. O valor reavaliado dos edifícios e máquinas passou agora a ser depreciado pela sua vida útil econômica remanescente estimada, utilizando-se as taxas de depreciação usuais.

Nota 3 - Ajuste de exercícios anteriores à sociedade, no decorrer do exercício apurou que no exercício anterior não foi apropriada a parcela relativa à despesa com seguros competente àquele exercício, no valor de R\$ 10.000,00. O ajuste desse valor foi debitado à conta de Lucros Acumulados.

45.4 - Nota Sobre Operações ou Contexto Operacional

Apesar de não prevista pela Lei Societária, pela CVM ou qualquer outro órgão profissional, as empresas têm divulgado de forma usual, como a primeira das notas explicativas com o título "Operações" ou "Contexto Operacional" cujo conteúdo faz menção ao ramo de atividade explorado, base de operação e mercado que atua e qual o estágio do empreendimento se estiver em implantação ou se estiver em expansão. Essa divulgação é importante para que os analistas e demais usuários das demonstrações financeiras possam melhor avaliar a situação da empresa e os seus resultados, bem como julgar da razoabilidade de índices de rentabilidade e liquidez.

45.5 - Conclusão

Diante do exposto, verifica-se que existe uma extensa gama de informações que devem constar de Notas Explicativas e que precisam, portanto, ser cuidadosamente analisadas por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras; é necessário verificar que tipos de informações devem constar dessas notas, não se restringindo apenas aos requisitos mínimos da Lei das S/A, mas considerando ainda informações complementares necessárias a um melhor esclarecimento da posição patrimonial e financeiras e dos resultados das operações da empresa, particularmente no que se refere a práticas contábeis específicas no ramo de atividades da empresa.

[Página Principal](#)

[Página Anterior](#)

[Página Seguinte](#)