

Contabilidade Geral

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete



**Diretor Geral**

Gilmar de Oliveira

Diretor de Ensino e Pós-graduação

Daniel de Lima

Diretor Administrativo

Renato Valença Correia

Coordenador NEAD - Núcleo de Educação a Distância

Jorge Van Dal

Coordenador do Núcleo de Pesquisa

Victor Biazon

Secretário Acadêmico

Tiago Pereira da Silva

Projeto Gráfico e Editoração

André Dudatt

Revisão Textual

Beatriz Longen Rohling
Carolayne Beatriz da Silva Cavalcante
Caroline da Silva Marques
Geovane Vinícius da Broi Maciel
Jéssica Eugênio de Azevedo
Kauê Berto

Web Designer

Thiago Azenha

FICHA CATALOGRÁFICA

UNIFATECIE - CENTRO UNIVERSITÁRIO EAD.
Núcleo de Educação a Distância;
BIAZEBETE, Célia Martelli.

Contabilidade Geral. Célia Martelli. Biazebete.
Paranavaí - PR.: UniFatecie, 2019. 113 p.

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária
Zineide Pereira dos Santos.

**UNIFATECIE Unidade 1**

Rua Getúlio Vargas, 333,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 2

Rua Candido Berthier
Fortes, 2177, Centro
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 3

Rua Pernambuco, 1.169,
Centro, Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

UNIFATECIE Unidade 4

BR-376 , km 102,
Saída para Nova Londrina
Paranavaí-PR
(44) 3045 9898

www.unifatecie.edu.br/site

As imagens utilizadas neste
livro foram obtidas a partir
do site Shutterstock

AUTORA

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete

Mestre em Administração pela Fundação Pedro Leopoldo (2012). Possui Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (2006), Bacharelado em Administração pela Faculdade de Paraíso do Norte (2013) e Tecnologia em Gestão Pública pelo Instituto Federal do Paraná (2011). Especialista em Gestão Contábil e Financeira pela Universidade estadual de Maringá (2008). Atualmente é Professora de Graduação e Pós-Graduação da UNIFCV - Centro Universitário Cidade Verde de Maringá e Funcionária Pública do Estado do Paraná.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2662894187176362>

APRESENTAÇÃO DO MATERIAL

Prezado(a) aluno(a) seja bem-vindo(a)!

Primeiro gostaria de parabenizá-lo(a) pela iniciativa de buscar aperfeiçoamento profissional e pessoal. Nesta busca você escolheu a academia que te abrirá novos horizontes, mas para isso será necessário ter planejamento, organização e perseverança para que o objetivo seja alcançado.

A educação a distância traz grandes oportunidades e flexibilidade em relação a horários de estudo, que você mesmo irá planejar de acordo com sua disponibilidade. Porém será a sua disciplina e organização durante o processo que te guiará durante esta busca por conhecimento.

O meu desejo é contribuir nesta construção de conhecimento, por isso tenho a satisfação de lhe apresentar este material de Contabilidade Geral, elaborado com o intuito de auxiliar nesta caminhada.

O conteúdo da disciplina está estruturado em quatro unidades apresentando a contabilidade como uma ciência social, sendo parte teórica e parte prática, com o objetivo de geração de informação. Na Unidade I será apresentada a história e evolução da contabilidade, para quem é mantida, seus usuários e a legislação vigente. Na Unidade II, estudaremos o Patrimônio da empresa como sendo o objeto da contabilidade e uma introdução a mais importante das demonstrações contábeis que é o Balanço Patrimonial. Na Unidade III, iremos conhecer a escrituração contábil e os procedimentos de geração de informação. E por fim, na Unidade IV serão apresentadas as demonstrações contábeis e a movimentação com mercadorias, inventários, procedimentos de compra e venda.

Todas as unidades estão estruturadas de uma maneira lógica que fará com que você, que, talvez nunca teve contato com a Contabilidade, possa entender o processo legal e prático dos procedimentos contábeis e geração de informações.

Desejo a você, bons momentos de estudo.

Vamos entrar no mundo da contabilidade?

SUMÁRIO

UNIDADE I	6
Contabilidade: Conceitos Iniciais	
UNIDADE II	31
Estudo do Patrimônio	
UNIDADE III	57
Procedimentos Contábeis	
UNIDADE IV	85
Demonstrações Contábeis e Operação com Mercadorias	

UNIDADE I

Contabilidade: Conceitos Iniciais

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete



Plano de Estudo:

- Contextualização histórica da contabilidade;
- Objeto, Objetivo e finalidade da contabilidade;
- Campo de atuação e aplicação da contabilidade;
- Quem usa as informações contábeis;
- Estrutura Conceitual;
- Características da informação.

Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer a evolução da contabilidade e seus fundamentos históricos;
- Conceituar a contabilidade, seu objetivo e suas áreas de aplicação;
 - Identificar os aspectos legais da contabilidade;
- Compreender as características da informação e quem as utiliza.



1 - INTRODUÇÃO

Caro(a) aluno(a), vamos entrar no mundo da contabilidade, em que trataremos esta ciência de maneira lógica, e aliados aos seus conhecimentos e percepções do mundo que o cerca e com o mundo dos negócios, irá lhe proporcionar grande aprendizado sobre a evolução e controle do patrimônio das entidades.

Desde que o ser humano passou a viver de maneira social adquirindo bens, houve a necessidade de controle e com isso a contabilidade passou a existir. A contabilidade é considerada tão antiga que alguns pesquisadores nos levam a apontamentos que sua origem remonta às primeiras civilizações cerca de 4.000 anos a.C..

A contabilidade será apresentada nesta unidade como sendo uma ciência que estuda a composição do patrimônio das entidades desde seu princípio, ou seja, desde sua composição e todas as transformações decorrentes de suas movimentações. Evidenciar suas principais aplicações para as empresas, possibilitando o conhecimento de suas funções.

A maioria das pessoas julga a contabilidade como uma ciência exata, mas como o objeto de seu estudo é o patrimônio das entidades (pessoas físicas e jurídicas), buscando explicar suas transformações patrimoniais de forma qualitativa e não apenas quantitativa, se faz necessário classificá-la como uma ciência social.

Em suma, esta unidade apresentará os conceitos gerais, objetivo, objeto, finalidade, usuários, campo de atuação e a aplicação dos princípios, convenções e normas fundamentais da contabilidade.



2 - CONTABILIDADE: ORIGEM E CONCEITOS

A origem da contabilidade foi evidenciada a partir do momento em que a homem passou a possuir bens, entretanto acredita-se que ela é mais antiga que isso. Pesquisadores acreditam que a origem da contabilidade ocorreu por volta do ano 4.000 a.C., sendo que os registros mais antigos que se tem conhecimento são na Suméria, da civilização egípcia e da civilização pré-helênica. Este fato demonstra que a contabilidade sempre foi considerada um instrumento de controle nas civilizações. Podemos afirmar que a contabilidade existe a muito mais tempo do que se pode imaginar. (FAVERO et al., 2011).

Com o desenvolvimento econômico e social da humanidade, a contabilidade precisou desenvolver teorias e práticas que estão diretamente relacionadas ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades e nações.

Para acompanhar a evolução pela qual passou a humanidade a Contabilidade precisou se transformar e evoluir para que continuasse a ser um instrumento de controle, tendo como finalidade, segundo Favero *et al* (2011), analisar, interpretar e registrar os fenômenos que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas.

No século XIV, com a publicação da obra *La summa de Arithmetica, Geometria, proportioni et proportionalita*, do Frei Luca Pacioli, franciscano, teólogo, matemático e contabilista, a escola italiana de contabilidade se espalhou e tomou grande impulso na Europa. Nesta obra, o Frei Luca Pacioli, contribui para o desenvolvimento da contabilidade com uma metodologia clara e precisa para a realização da escrituração contábil, denominado Método das Partidas Dobradas. Quando formos realizar os procedimentos de escrituração contábil este método será estudado a fundo, pois ele representa a base para toda a escrituração (BAZZI, 2014).

A contabilidade se desenvolveu e evoluiu como uma técnica ao longo do tempo e se consolidou como uma Ciência Contábil, que controla e interpreta o patrimônio das entidades. Diante de toda essa evolução como podemos então definir a Contabilidade? Alguns autores brasileiros definem contabilidade da seguinte forma:

Silva (2008, p. 3) define a contabilidade:

Como a ciência que registra, verifica e analisa os fatos financeiros e econômicos que decorrem da situação patrimonial de uma pessoa física ou jurídica, mostrando-os ao usuário que tem interesse de avaliar a situação dessa entidade por meio de demonstrações contábeis e de relatórios gerenciais. A contabilidade é a Ciência Social que estuda e pratica as funções de controle e de registro relativos aos atos e aos fatos da Administração e da Economia.

Segundo Marion (2009, p. 28):

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões, dentro e fora da empresa. A contabilidade é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo passou a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a tornou obrigatória para a maioria das empresas.

Na afirmação de Araújo (2009, p.2) a contabilidade “tem sido conceituada como o método idealizado para captar, registrar, reunir, interpretar e demonstrar os fatos que afetam as situações patrimoniais de qualquer entidade seja ela com ou sem fins lucrativos”.

No período de 17 a 27 de agosto de 1924 ocorreu na cidade do Rio de Janeiro o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade do Brasil, quando oficialmente foi determinado o conceito de contabilidade como a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle aos atos e fatos da administração econômica, que em suma não difere dos conceitos apresentado acima pelos autores citados (MARION, 2009).

3 - PARA QUEM É MANTIDA A CONTABILIDADE

A contabilidade como uma ciência social pode ser feita e mantida para Pessoa Física ou Pessoa Jurídica, sendo que se considera como pessoa, juridicamente falando, todo ser capaz de direitos e obrigações.

Figura 01 – Pessoa física e pessoa jurídica



PESSOA FÍSICA



PESSOA JURÍDICA

O Código Civil Brasileiro (Lei 10.406, de 10/01/2002), estabelece que pessoas podem ser classificadas como:

Pessoas Físicas e Naturais

Art. 1º Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil.

Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.

Art. 6º A existência da pessoa natural termina com a morte; presume-se esta, quanto aos ausentes, nos casos em que a lei autoriza a abertura de sucessão definitiva.

Assim podemos afirmar que todo ser humano, juridicamente, é considerado uma pessoa física e para ela é mantida a contabilidade.

Pessoa Jurídica

Segundo o Código Civil Brasileiro (Lei 10.406, de 10/01/2002), pode-se classificar a pessoa jurídica como de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

Pessoas jurídicas de direito público interno são identificadas no Art. 41 como:

- I - a União;
- II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;
- III - os Municípios;
- IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;
- V - as demais entidades de caráter público criado por lei.

No Art. 42. do Código Civil são definidas as pessoas jurídicas de direito público externo como os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.

As Pessoas Jurídicas de Direito privado são apresentadas no Art. 44. Como segue:

- I - as associações;
- II - as sociedades;
- III - as fundações.
- IV - as organizações religiosas;
- V - os partidos políticos;
- VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada

Portanto de acordo com Código Civil (Lei 10.406, de 10/01/2002) as pessoas jurídicas de direito privado são aquelas que não são públicas e que necessitam, para se constituírem a necessidade de um ato constitutivo, ou seja, um contrato social, um estatuto devidamente registrado e autorizado pelo Poder Executivo. Depois da devida regulamentação passa a ter uma personalidade jurídica com registro próprio na forma da lei (Art. 45, 985 e 1150).

Pessoa na visão Contábil

No contexto da ciência contábil, temos a pessoa jurídica como uma entidade contábil ou azienda tendo como objeto da contabilidade o patrimônio e afirma como tal a autonomia patrimonial, ou seja, a necessidade de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independente de pertencer a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas. O patrimônio da pessoa física (sócios ou proprietários) não se confunde com os da pessoa jurídica constituída (FAVERO et al., 2011).

Para Favero *et al.*, (2011) a entidade contábil pode ser vista sob alguns enfoques:

- **Jurídico:** determinando que a contabilidade deve registrar separadamente as operações dos sócios (pessoas físicas) e as das empresas (pessoas jurídicas).

- **Econômico:** a entidade possui um patrimônio, que pela contabilidade será evidenciado seus aspectos quantitativos e qualitativos.

- **Organizacional:** a contabilidade considera como entidade qualquer unidade da estrutura administrativa, linhas de produção, desde que possibilite um controle específico de receitas e despesas.

- **Social:** as entidades devem evidenciar em seus relatórios a contribuição em termos de benefícios para a sociedade.



4 - OBJETO, OBJETIVO E FINALIDADE DA CONTABILIDADE

Para que a contabilidade possa ser considerada uma ciência ela deve apresentar algumas características primordiais como ter um objeto de estudo próprio, se utilizar de métodos racionais e científicos, ter teorias, normas e princípios, deve ter caráter de certeza, estar sempre em evolução e deve ter resultados possíveis de serem comprovados (PADOVEZE, 2012). Por isso podemos perceber que a contabilidade se caracteriza mesmo como uma ciência, porque nela podemos encontrar todas estas características citadas.

O objeto da contabilidade é o Patrimônio das Aziendas (entidades), sejam elas com ou sem fins lucrativos. Segundo Favero *et al.* (2011) azienda é o complexo de obrigações, bens materiais e direitos que constituem um patrimônio, representado em valores ou que podem ser objeto de apreciação econômica, considerando juntamente com a pessoa natural ou jurídica que tem sobre ele poderes, administração e disponibilidade.

A contabilidade como uma ciência, busca o estudo aprofundado de toda a evolução que acontece no patrimônio das entidades, que por hora podemos dizer que são os bens, direitos e as obrigações desde o início da empresa, evidenciando todas as transformações que possam acontecer durante sua vida (RIBEIRO, 2013).

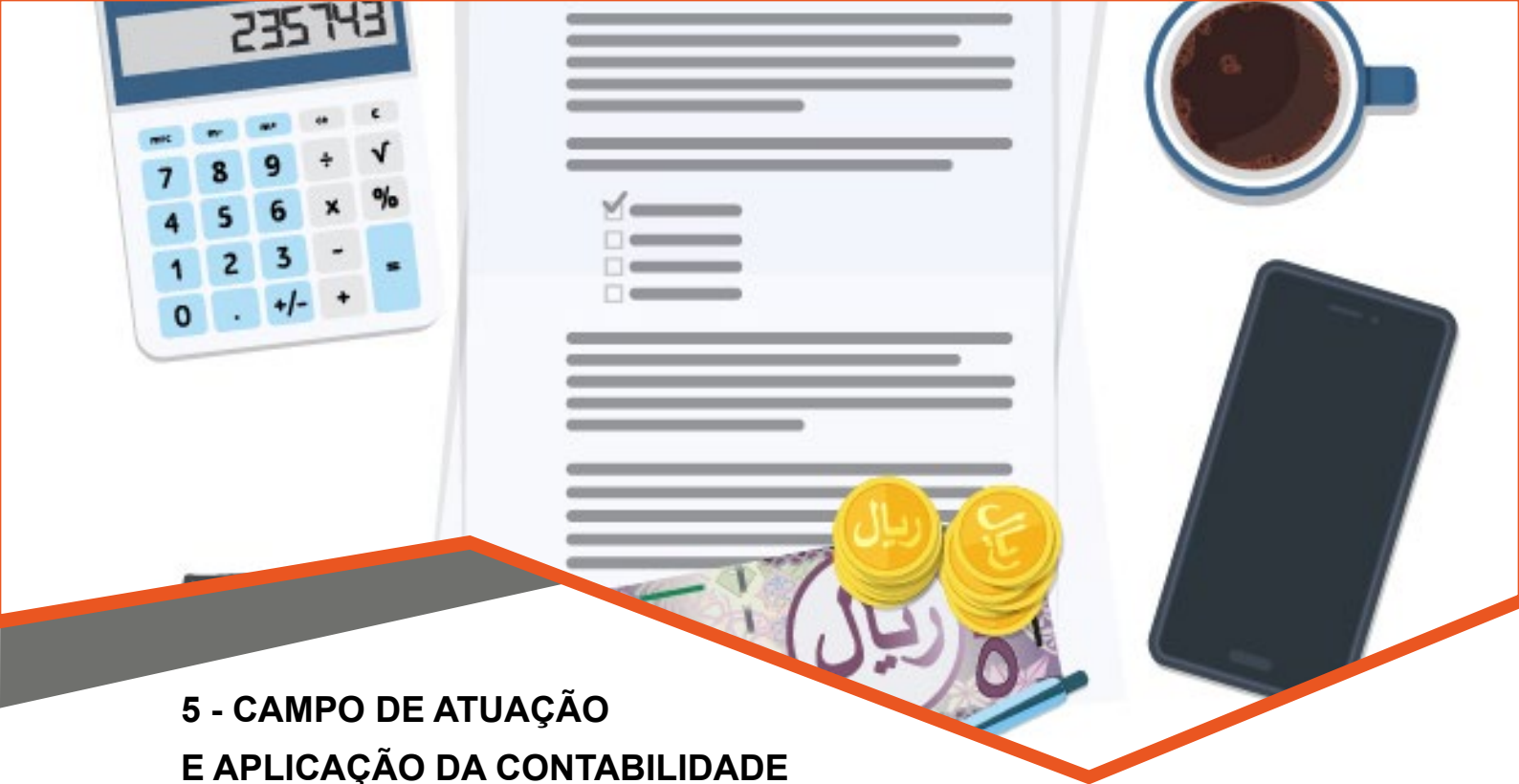
O objetivo da contabilidade é estudar, controlar e apurar os resultados diante dos atos decorrentes da gestão do patrimônio das entidades, tendo como finalidade fornecer informações de ordem econômica e financeira sobre o patrimônio, para facilitar as tomadas de decisões por parte dos usuários.

Uma definição clara da finalidade da contabilidade é a de Ribeiro (2013, p. 10) onde o autor afirma que objetivo é “fornecer informações sobre o Patrimônio, informações essas de ordem econômica e financeira, que facilitam as tomadas de decisões, tanto da parte dos administradores ou proprietários como também por parte daqueles que pretendem investir na empresa”.

Para que essa finalidade seja alcançada a contabilidade se utiliza de técnicas, princípios e normas que são um conjunto de determinados processos que devem ser adotados e cumpridos pela contabilidade para que seu objetivo e finalidade, que é registrar e controlar o patrimônio das entidades seja alcançado.

A contabilidade diante de seu objetivo de gerar informações se utiliza de algumas técnicas que segundo Bazzi (2014) são:

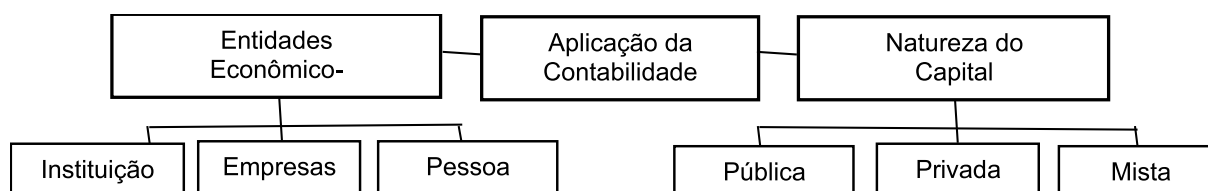
- ✓ **Escrituração:** que nada mais é do que o efetivo registro e formalização dos fatos contábeis em determinados livros específicos, com o objetivo de elaborar as demonstrações contábeis.
- ✓ **Demonstrações contábeis:** são os documentos, obrigatórios, que retratam uma determinada situação. Nessas demonstrações são apresentados dados produzidos e extraídos dos apontamentos contábeis da entidade.
- ✓ **Auditoria:** que é a análise apurada da veracidade e exatidão de todos os registros constantes nas demonstrações contábeis. Essa análise é pormenorizada de todos os registros contábeis e de documentos que tenham dado origem aos registros, ou seja, é a verificação se tudo o que foi registrado nas demonstrações contábeis é verdadeiro e está correto.
- ✓ **Análise das demonstrações:** tem como finalidade produzir informações diferenciadas, principalmente, pela utilização de índices e indicadores. É o estudo e a interpretação de determinados lançamentos constantes das demonstrações contábeis, com o objetivo de transformar certos dados em informações que podem ser úteis pelos tomadores de decisão, dentro ou fora da empresa.



5 - CAMPO DE ATUAÇÃO E APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE

De acordo com Ribeiro (2013, p. 11) o campo de atuação da contabilidade são “todas as entidades econômico-administrativas, até mesmo as pessoas de direito público, como a União, os Estados e os Municípios, as Autarquias etc.” Podemos apresentar esta aplicação na figura 02.

Figura 02 – Aplicação da Contabilidade



Fonte: Adaptado de Ribeiro (2013)

Na figura 2 podemos entender, segundo Ribeiro (2013), as entidades apresentadas da seguinte forma:

- Entidades Econômico-administrativas: como organizações que reúnem, na forma de elementos constituídos, pessoas, patrimônio e uma finalidade, sendo analisadas da seguinte forma:
 - ✓ *Instituições*: aquelas que apresentam finalidades sociais, que visam basicamente o bem-estar da sociedade como os hospitais, escolas, asilos e sócio-econômicas que visam o resultado econômico ao mesmo tempo em que esse resultado é revertido para a sociedade, ou seja, podem ser institutos, pensões etc.
 - ✓ *Empresas*: com finalidade econômica, visando geração de lucro, atuando em vários ramos de atividades como indústrias, comércios, serviços, etc.

- Quanto a Natureza do Capital podem ser classificadas como:
 - ✓ *Públicas*: que tem capital do governo, sendo instituições que estão sob o domínio direto ou indireto do Estado, podemos citar como exemplos os ministérios, secretarias, autarquias, etc.
 - ✓ *Privadas*: que tem capital particular sem gerência ou participação do governo, ou seja, lojas, restaurantes, hotéis, etc.
 - ✓ *Mista*: tem uma parcela de capital próprio e outra parcela de capital do governo.

Para refletir:

Quantas empresas você conhece? Você seria capaz de classificar essas empresas de acordo com a aplicação da Contabilidade? Tenho certeza que você verá essas empresas de uma maneira diferente.

Como o objetivo da contabilidade é gerar informações para dar suporte à tomada de decisões ela pode ser estudada de um modo geral voltada a todas as empresas ou em particular aplicado a determinado ramo de atividade do setor da economia. A contabilidade pode ser estudada visando vários enfoques que segundo Silva (2008) podem ser:

- Contabilidade Comercial e de Serviços;
- Contabilidade Industrial;
- Contabilidade Bancária;
- Contabilidade Hospitalar;
- Contabilidade Pública;
- Contabilidade Agropecuária;
- Contabilidade Securitária;
- Contabilidade de Transporte (rodoviário, marítimo, aéreo);
- Contabilidade de Pessoa Física e Atividade Rural;
- Contabilidade de Autônomos.

A contabilidade pode atuar em vários campos como afirma Szuster et al. (2013) que a atuação segmentada da Contabilidade Gerencial, da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Fiscal retrata este processo que fornece, no conjunto, as informações mais utilizadas no mundo dos negócios. No quadro 01 serão apresentadas as características e os segmentos da contabilidade.

Quadro 01 – Características e os segmentos da Contabilidade

Características	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	Contabilidade Fiscal
Adoção e elaboração	Facultativo	Obrigatória	Obrigatória
Utilizada para	Relações Internas	Relações externas	Relações Tributárias
Vínculo à legislação	Não está condicionada às disposições legais	Condicionada às disposições legais	Condicionada as disposições legais e tributárias
Vínculo dos Princípios Contábeis	Não precisa acompanhar	Deve acompanhar todos os Princípios da Contabilidade	Normalmente o fisco acompanha, mas tem poder de determinar tratamento diferente.
Produto Principal	Relatórios para planejamento e controle	Conjunto completo de demonstrações contábeis	Relatórios específicos exigidos por lei
Visão da empresa	Interesse nas partes	Empresa como um todo	Empresa como um todo
À informação é	Rápida	Relevante e confiável	Precisa (objetiva)
A informação busca	Utilidade	Essência econômica das transações	Objetividade e legalidade

Fonte: Adaptado de Szuster *et al.* (2013)

Como as empresas tornaram-se mais competitivas e globais, há que se preocupar com a comunicação e circulação de informações cada vez mais rápidas, sendo que a contabilidade precisa ser feita em tempo real, não só demonstrando informações patrimoniais, mas também informações financeira, econômicas e fiscais.



6 - USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Diante do fato de que a contabilidade tem vários enfoques e é direcionada a vários ramos de atividade, tanto em empresas públicas quanto privadas, se faz necessário a identificação dos usuários, ou seja, para quem direcionamos tais informações.

Durante o processo de geração de informação a Contabilidade propicia o registro, a síntese, a análise e a interpretação das transações que ocorrem no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Para levar essa informação aos usuários a contabilidade transforma os dados em informações que são compiladas em relatório ou demonstrações tais como:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração de Fluxo de Caixa;
- Demonstração do Valor Adicionado.

No processo de geração de informação a contabilidade obtêm dados dos documentos da empresa (notas fiscais, requisições de matéria-prima para produção, etc.) sintetiza estes dados e transforma em demonstrações ou relatórios. Precisamos, no entanto, direcionar essas informações aos diversos usuários que utilizarão tais informações.

Os usuários, segundo Favero *et al* (2011, p. 2), “são pessoas ou entidades que necessitam de alguma informação contábil para tomarem decisões. Classificam-se em internos e externos”.

Os usuários internos são aqueles que trabalham na empresa e que ocupam cargos que requerem a tomada de decisão, portanto essas informações necessitam ser direcionadas de acordo com suas necessidades. Podemos citar como exemplos os gerentes, diretores, encarregados de produção etc. As informações direcionadas são aquelas que são

elaboradas levando em consideração a compreensão do usuário de forma a facilitar suas decisões.

Os usuários externos são os que não possuem relação de trabalho com a empresa, porém necessitam de informações sobre tributação, garantias de recebimento, etc. Essas informações serão padronizadas. Nesta categoria de usuários podemos citar: governo, instituições financeiras, sindicatos, fornecedores etc.

De acordo a Resolução nº 1374 - *NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL* – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011), podemos observar os usuários e as necessidades de informações, como segue:

Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

(a) *Investidores*. Os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.

(b) *Empregados*. Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.

(c) *Credores por empréstimos*. Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.

(d) *Fornecedores e outros credores comerciais*. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estarão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.

(e) *Clientes*. Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo-prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.

(f) *Governo e suas agências*. Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.

(g) *Público*. As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

O processo de geração de informação não é tarefa fácil quando se busca dar suporte a tomada de decisão. Entretanto, no processo de geração de informação se faz necessário a busca constante de aperfeiçoamento e ter consciência de que a etapa mais significativa refere-se ao relacionamento do contador com o usuário.

Para refletir:

Todos podem utilizar informações financeiras geradas pela contabilidade, desde credores, investidores até mesmo os empregados da empresa.



7 - ESTRUTURA CONCEITUAL

Para que a informação gerada pela contabilidade atenda aos requisitos informacionais que os usuários esperam, os contadores precisam de mecanismos que os orientem no sentido de organizar o processo de geração de informação. Dessa forma Resolução nº 1374 - *NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL*- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011) em seu prefácio diz que:

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- (b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) preparar e usar estatísticas da renda nacional;
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

Esta Resolução nº 1374 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011), foi desenvolvida de forma que seja aplicável nos mais diversos modelos contábeis, conceitos de capital e sua manutenção, abordando os seguintes temas:

- (a) o objetivo das demonstrações contábeis;
- (b) as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;
- (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis;
- (d) os conceitos de capital e de manutenção do capital

Segundo o texto da Resolução nº 1374 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011), as demonstrações contábeis tem como objetivo fornecer as informações sobre a posição patrimonial e financeira, bem como o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, e que estas informações sejam úteis para os usuários na avaliação e tomada de decisão econômica.

Para que a informação contábil seja capaz de dar suporte a tomada de decisão existe segundo a Resolução CFC nº 1374/2011 (CFC, 2011), alguns pressupostos que fazem com que a geração da informação seja adequada aos diversos usuários da informação. São eles:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que segue:

- (a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos montantes pa-

gos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na datada aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

(b) *Custo corrente*. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

(c) *Valor realizável* (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.

(d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.



8 - CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

De acordo com a Resolução nº 1374 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011), foram definidas características para que a informação contábil seja de melhor compreensão e aplicabilidade. Nessa Resolução a informação contábil qualitativa passou a ser dividida em dois grupos:

- (a) características qualitativas fundamentais (*fundamental qualitative characteristics – relevância e representação idedigna*), as mais críticas;
- (b) características qualitativas de melhoria (*enhancing qualitative characteristics – comparabilidade, vericabilidade, tempestividade e compreensibilidade*), menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.

Para melhor entendimento das características qualitativas fundamentais e de melhoria, segue o texto da Resolução CFC nº 1.374/11(CFC, p. 12, 2011):

Características qualitativas fundamentais

QC5. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

Relevância

QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

Materialidade

QC11. A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar decisões que os usuários to-

mam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Conseqüentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou pre-determinar o que seria julgado material para uma situação particular.

Representação fidedigna

QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa, neutra e livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

Aplicação das características qualitativas fundamentais

QC17. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.

QC18. O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais usualmente seria o que segue (sujeito aos efeitos das características de melhoria e à restrição do custo, que não são considerados neste exemplo). Primeiro, identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade. Segundo, identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade. Terceiro, determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade. Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

Características qualitativas de melhoria

QC19. Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno.

Comparabilidade

QC20. As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Conseqüentemente, a informação acerca da

entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.

QC22. Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.

Verificabilidade

QC26. A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável.

Tempestividade

QC29. Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade

QC30. Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.

QC31. Certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. A exclusão de informações sobre esses fenômenos dos relatórios contábil-financeiros pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida. Contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos (*misleading*).

QC32. Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.



9 - REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA

Uma das premissas quanto à geração de informações e elaboração das demonstrações contábeis estabelecidas pela Resolução nº 1374 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL- Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011) é o regime de competência que retrata os efeitos e as circunstâncias em que a informação será gerada ainda que os recebimentos e pagamentos ocorram em diferentes períodos. Entretanto, mesmo que as demonstrações sejam elaboradas utilizando o regime de competência existe também o regime de caixa.

Vamos trabalhar um pouco as diferenças práticas entre os dois regimes, pois é de extrema importância no estudo da contabilidade, mesmo porque os relatórios contábeis são apresentados com base no regime de competência, logo, não podem ser confundidos com o regime de caixa.

9.1 REGIME DE COMPETÊNCIA

Pelo regime da competência, as receitas e despesas deverão ser reconhecidas a partir do fato gerador, independente dos recebimentos e pagamentos, sendo este regime obrigatório para todas as empresas com fins lucrativos (FAVERO, *et al.*, 2011).

Para entendermos melhor este processo de reconhecimento de receitas e despesas pelo fato gerador, iremos utilizar o seguinte fato a ser contabilizado.

Exemplo:

Uma empresa tem vendas de suas mercadorias realizadas no valor de R\$ 1.000,00 em 4 parcelas mensais de R\$ 250,00, sendo que a primeira parcela será recebida após 30 dias da venda. Venda realizada no dia 20 de fevereiro.

Como o fato gerador foi o fechamento da venda por R\$ 1.000,00 no dia 20 de fevereiro, pelo regime de competência esta receita será lançada em sua integralidade no mês de fevereiro da seguinte forma:

Quadro 02: Regime de Competência

Mês da venda	Mês de recebimento			
Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
R\$ 1.000,00	-	-	-	-

Fonte: autora

Podemos verificar que o lançamento da venda e, portanto da receita foi efetuada no mês de fevereiro quando houve o fato gerador.

9.2 REGIME DE CAIXA

Neste regime as receitas e despesas somente serão reconhecidas no momento em que ocorrerem os recebimentos ou pagamentos, ou seja, quando houver entrada de caixa ou saída de caixa. Este regime de contabilização é utilizado por entidades sem fins lucrativos, como associações, clubes recreativos etc (FAVERO *et al*, 2011).

Vamos utilizar para melhor entendimento do regime de caixa o mesmo exemplo do regime de competência para comparar os dois processos

Exemplo:

Uma empresa tem vendas de suas mercadorias realizadas no valor de R\$ 1.000,00 em 4 parcelas mensais de R\$ 250,00, sendo que a primeira parcela será recebida após 30 dias da venda. Venda realizada no dia 20 de fevereiro.

Quadro 03: Regime de Caixa

Mês da venda	Mês de recebimento			
Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
-	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00

Fonte: autora

Portanto pelo regime de caixa reconhecemos a entrada dos valores referentes ao pagamento efetuado pelo cliente que se iniciou em março, um mês após o fato gerador ocorrer, no caso a venda das mercadorias.

SAIBA MAIS

A NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro trata no item OB17 sobre a performance financeira refletida pelo regime de competência. Nesse item você saberá da importância do regime de competência. Basta consultar a Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1.374 de 08 de dezembro de 2011. Para saber mais, acesse: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.doc>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro (a) aluno (a), ao encerrarmos a primeira unidade do nosso estudo sobre a Contabilidade já identificamos sua origem desde os tempos remotos, desde que o homem passou a adquirir bens e houve a necessidade de controle. Sabemos que, como pessoas físicas podemos ter a contabilidade a nosso dispor para controle de nossos bens e também que ela é mantida para as pessoas jurídicas devidamente constituídas perante as leis vigentes.

Durante nossa descoberta a respeito da contabilidade compreendemos que o objeto da contabilidade é o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Como uma ciência social a Contabilidade tem como objetivo estudar, registrar e controlar bens, direitos e obrigações, apresentando relatórios ou demonstrações. A finalidade da contabilidade é gerar informações para dar suporte à tomada de decisão dentro e fora das entidades.

As informações geradas pela contabilidade são direcionadas para os usuários internos, como administradores e gestores que as utilizam para a tomada de decisão. Já os usuários externos terão informações padronizadas sobre a situação econômica e financeira das empresas para que possam avaliar seus resultados e capacidade de pagamento.

Estudamos também a Estrutura Conceitual da contabilidade por meio da Resolução CFC 1374/2011 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, onde nos foi apresentado às premissas da contabilidade, como o regime da competência, as características da informação, como direcionamento para que os contadores possam garantir uma uniformidade na geração de informação.

Agora que você já conhece a história e evolução da contabilidade, alguns termos relacionados como patrimônio, bens, direitos e obrigações e fundamentos legais, vamos avançar no nosso estudo contábil compreendendo um pouco mais sobre o mundo da contabilidade e a geração de informações.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, I. da P. S. **Introdução a Contabilidade**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAZZI, Samir. **Contabilidade em ação**. Curitiba: Intersaberes, 2014. Disponível em: <https://bv4.digitalpages.com.br>

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, subchefa para Assuntos Jurídicos. **LEI Nº10.406**, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 26/02/2019.

BRASIL. **Resolução nº 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TGES-TRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.doc>. Acesso em: 26/02/2019

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. V. 1, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clovis L. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br>

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, E. C. da. **Contabilidade empresarial para gestão de negócios: guia de orientação fácil e objetivo para o apoio e consulta de executivos**. São Paulo: Atlas, 2008.

SZUSTER, et. al. **Contabilidade geral: uma introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013

Leitura Complementar



Contabilidade Básica Fácil

Osni Moura Ribeiro

Editora Saraiva

Ano: 2013

Sinopse do livro: Escrito em linguagem didática e acessível, o livro Contabilidade básica fácil é voltado para todos aqueles que estão iniciando seus estudos de Contabilidade. Ao mesmo tempo em que traz sólida iniciação teórica do assunto, apresenta diversas atividades práticas que levarão a uma maior compreensão do conteúdo.

A maior dificuldade encontrada por parte dos alunos é a falta de sequencia no ensino da Contabilidade. Nesta obra, a distribuição dos assuntos e o encadeamento dos diversos capítulos atendem a um enfoque teórico que possibilita captar com facilidade as várias etapas da contabilização, o que torna mais fácil a assimilação da matéria.



Contabilidade - Teoria e Prática - Volume I

Autores: **Hamilton Luiz Favero et al.**

Editora: Atlas

Ano: 2011

Sinópsse do livro. Os autores buscam um equilíbrio entre teoria e prática contábil, evidenciando a ligação entre o que fazer, por que fazer e como fazer contabilidade, de modo a gerar informações com a qualidade necessária aos diversos usuários. Trata-se, portanto, de um material que representa inovações no conteúdo da Contabilidade e nos aspectos metodológicos do ensino. Prioriza o raciocínio lógico em face do pragmático, ou seja, trabalha o ensino da Contabilidade numa abordagem descritiva (por que e como fazer).

Na WEB

Este vídeo nos dá uma ideia da origem da contabilidade

https://www.youtube.com/watch?v=Z0pR2_V-NT4

UNIDADE II

Estudo do Patrimônio

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete

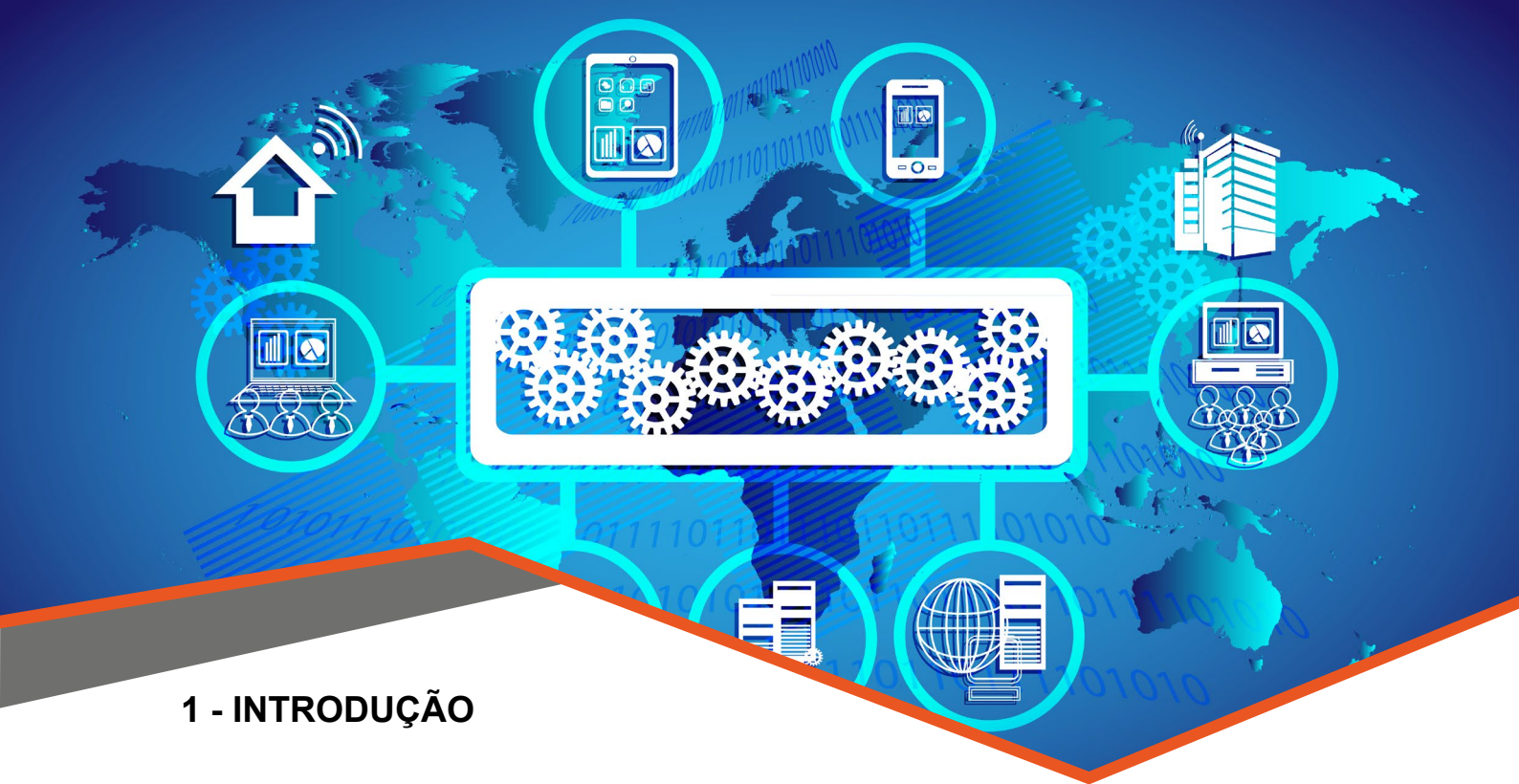


Plano de Estudo:

- Conceito de Patrimônio;
- Aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio;
- Componentes do patrimônio: bens, direitos e obrigações;
- Equação Patrimonial;
- Balanço Patrimonial – Uma Introdução;
- Origem e aplicações de recursos;
- Balanços Sucessivos.

Objetivos da Aprendizagem:

- Entender o que é patrimônio e seus principais elementos;
- Identificar quais são os bens, os direitos e as obrigações, este conhecimento é a base para a contabilidade;
- Entender a aplicação do patrimônio e a divisão em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;
- Estruturar a equação patrimonial, estudando suas variações utilizando a metodologia dos balanços sucessivos.



1 - INTRODUÇÃO

Olá aluno (a) iniciamos mais uma unidade do nosso estudo sobre a Contabilidade. Na unidade anterior conhecemos a importância da contabilidade como uma ciência social e o quão importante ela é para as entidades sejam elas pessoas físicas ou pessoas jurídicas. A finalidade da contabilidade é gerar informações para controle e tomada de decisões pelos diversos usuários internos e externos.

Agora vamos avançar nesse conhecimento contábil estudando o patrimônio, objeto de estudo da contabilidade, que é composto por bens, direitos e obrigações, avaliados sempre em moeda corrente. Iremos conceituar patrimônio, embora saibamos perfeitamente o que ele é, e o que representa, precisamos entender também que ele pode ser calculado a qualquer momento. Analisar o patrimônio do ponto de vista de riqueza e que ele abrange um sentido muito mais amplo como bens, direitos e obrigações.

Estudaremos também o patrimônio sob dois aspectos o qualitativo e o quantitativo, ou seja, nos elementos que o compõe e seus respectivos valores monetários. Será evidenciada a equação patrimonial com o estudo introdutório do Balanço Patrimonial que é a principal demonstração contábil que evidencia toda a riqueza gerada pela empresa. Este estudo do Balanço Patrimonial será realizado utilizando uma metodologia denominada de balanços sucessivos.

Chegou a hora de aprofundarmos nossos conhecimentos contábeis. Nosso estudo do patrimônio ocorrerá de maneira tranquila e agradável, com conceitos teóricos e com exemplos práticos para melhor entendimento. O aprendizado está apenas começando, vamos em frente.



2 - PATRIMÔNIO

A contabilidade possui um objeto próprio, o Patrimônio das entidades, que significa o conjunto de bens pertencentes a uma pessoa ou empresa, valores a receber e inclui também as obrigações a serem pagas. Por exemplo, se você disser que tem um apartamento como parte de seu patrimônio e não fizer referência à dívida junto ao banco financiador, se a compra foi efetuada por meio de financiamento, sua informação não estará completa. (MARION, 2009).

Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a entidade (pessoa física, sociedade, empresa ou instituição de qualquer natureza), que tenha ou não fins lucrativos independentemente de sua finalidade. O patrimônio das entidades é autônomo em relação aos demais patrimônios, podendo a entidade dispor dele livremente dentro do ordenamento jurídico e racionalidade econômica e administrativa (RIBEIRO, 2013).

Podemos concluir que patrimônio é o conjunto de bens materiais e/ou imateriais, avaliáveis em dinheiro e vinculados à entidade pela propriedade ou por cessão a qualquer título, dos quais possa dispor no giro de seus negócios (GRECO, 2013).

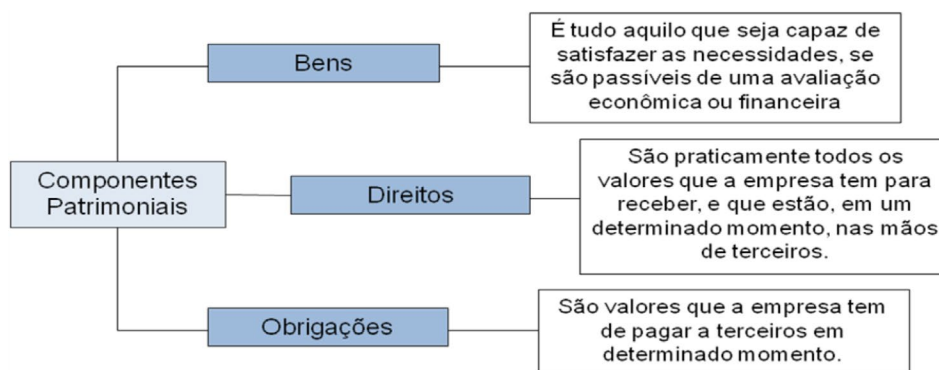


3 - COMPONENTES DO PATRIMÔNIO

Como já estudamos a contabilidade tem como objeto o patrimônio das entidades sendo o conjunto de bens e direitos incluindo também as obrigações a serem pagas.

Ribeiro (2013) sistematiza os componentes do patrimônio conforme figura 01:

Figura 01 – Componentes do Patrimônio



Fonte: Adaptada de Ribeiro, 2013.

Vamos entender melhor esses três componentes patrimoniais com conceitos mais elaborados e exemplos.



3.1 – BENS

Entende-se por bens as coisas que são úteis para as pessoas ou empresas com capacidade de satisfazer suas necessidades. Se eles têm forma física, ou seja, são palpáveis, denominam-se *bens tangíveis* como, por exemplo: veículos, imóveis, estoque de mercadorias, etc. Os bens que não são palpáveis denominam-se *bens intangíveis*, normalmente são marcas que constituem um bem significativo para as empresas e as patentes de invenção (documentos pelo qual o Estado garante a uma pessoa ou empresa o direito exclusivo de explorar uma invenção) são exemplos de bens intangíveis (MARION, 2009).

Analisando do ponto de vista contábil, bens são tudo o que a empresa possui podendo ser classificados como bens de uso, bens de troca e bens de consumo. No quadro 01, podemos observar exemplos de cada grupo de bens que a empresa possui.

Quadro 01 – Classificação dos bens

BENS DE USO	BENS DE TROCA	BENS DE CONSUMO
Balcão Prateleira Vitrines de exposição Equipamento emissor de cupom fiscal Espelho	Mercadorias para venda Dinheiro	Papel para embalagem Material para limpeza

Fonte; Adaptado de Ribeiro 2013.

Depois das definições apresentadas podemos claramente definir que bens tangíveis ou materiais são os que podemos tocar, pois possuem existência física, já os bens intangíveis ou imateriais são os não palpáveis, e muitas vezes são de difícil mensuração (RIBEIRO 2013).

Para refletir:

Vamos admitir que você tivesse que avaliar seu lar, sua casa. Seria fácil somar os eletrodomésticos, os utensílios, os móveis... Os bens tangíveis. Todavia, algo muito preciso talvez o mais importante, você não pode avaliar monetariamente: o amor, a comunhão dos membros da sua família. Estes são bens intangíveis. (MARION, 2009)



3.2 DIREITOS

Para a contabilidade direito são os valores a receber, títulos a receber. Eles são originados não somente das vendas efetuadas pela empresa, mas também de outras transações que sejam realizadas, como o recebimento de aluguéis, de empréstimos, etc (MARION, 2009).

Como pessoa física, depois de um mês de trabalho, você passa a ter um direito de receber o seu salário, portanto salários a receber é um direito. Nas empresas (pessoas jurídicas) os direitos decorrem das vendas a prazo, quando se vende mercadorias a outras empresas e o pagamento não é efetuado no ato.



3.3 - OBRIGAÇÕES

Obrigações representam dívidas ou débitos da empresa para com terceiros, por aquisição de empréstimos financeiros, quando os denominamos de débitos de financiamento, ou por débitos decorrentes das atividades normais da empresa. Quando a empresa compra a prazo passa a ter obrigações com quem vendeu para ela, ou seja, terá que efetuar o pagamento no futuro, de acordo com o prazo acordado. Podemos citar como exemplo de obrigações: contas a pagar, imposto de renda a pagar, aluguéis a pagar, etc.

Para Marion (2009), obrigações são dívidas com outras pessoas, que em contabilidade denominam-se obrigações exigíveis, ou seja, compromissos que serão reclamados ou exigidos na data de seu vencimento.

ONLINE SHOP

TEAMWORK

Lorem ipsum dolor sit amet, consectetur adipiscing elit, sed diam nonummy nibh euismod tincidunt.



4 - ASPECTOS QUALITATIVOS E QUANTITATIVOS

A contabilidade como ciência social tem como objeto o patrimônio das entidades, e o estudo é realizado sob dois aspectos: o qualitativo e o quantitativo. A análise qualitativa e quantitativa do patrimônio nos permite responder a dois questionamentos básicos:

- 1 – O que a empresa tem de bens, direitos e obrigações?*
- 2 – Quanto representa (em valores monetários) o total desses bens, direitos e obrigações?*

Qualitativamente o patrimônio é analisado pela natureza de seus elementos, como caixa, valores a receber e a pagar. Considera-se a nomenclatura, que deve expressar com clareza a natureza dos registros de todos os elementos que compõem o patrimônio, como bens numerários ou disponibilidades, bens de venda ou estoques, bens de renda ou investimentos, bens de uso ou imobilizado, e bens incorpóreos ou intangíveis (CREPALDI, 2013). Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade em determinada análise.

No aspecto quantitativo, levamos em conta a expressão dos componentes patrimoniais em termos de valores econômicos e monetários, o que demanda que a contabilidade assumira posição sobre o que seja o “valor” de tais componentes.



5 - REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO PATRIMONIO

Estudamos que patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações, portanto para melhor evidenciar tais elementos representamos graficamente o patrimônio em forma de “T”, como no na figura 02.

Figura 02 – Representação Gráfica do Patrimônio

PATRIMÔNIO	
ELEMENTOS POSITIVOS	ELEMENTOS NEGATIVOS
Bens	Obrigações
Caixa (dinheiro)	Duplicatas a pagar
Estoque de Mercadorias	Aluguéis a pagar
Móveis e Utensílios	Impostos a pagar
Direitos	Salários a pagar
Duplicatas a receber	

Fonte: Adaptada de Ribeiro, 2013.

Na figura 02 observamos que de um lado, esquerdo, temos os bens e direitos que também denominamos de elementos positivos e do outro lado, direito, às obrigações como elementos negativos.

Os elementos positivos são denominados componentes Ativos e o seu conjunto forma o Ativo da empresa. Os elementos negativos são denominados componentes passivos e o seu conjunto forma o Passivo da empresa. Portanto teremos do lado esquerdo do Patrimônio o Ativo formado pelos bens e direitos e do lado direito o Passivo formado pelas obrigações.



6 - SITUAÇÕES LÍQUIDAS PATRIMONIAIS

Situação líquida patrimonial é a diferença entre o Ativo (bens e direitos) e o Passivo (obrigações). Para representar a situação líquida, acrescentaremos mais um grupo de elementos na representação gráfica do patrimônio, o Patrimônio Líquido que até então ainda não tínhamos mencionado. O Patrimônio Líquido juntamente com os bens, direitos e obrigações irá completar a representação gráfica do Patrimônio, permitindo que o total do lado esquerdo seja igual ao lado direito, dando assim a forma de uma equação (RIBEIRO, 2013).

O Patrimônio Líquido é a diferença entre os valores positivos do Ativo (bens e direitos) e os valores negativos do Passivo (obrigações) de uma entidade em um determinado momento. É a parte do balanço que representa o capital investido pelos sócios e está graficamente localizado no seu lado direito (MARION, 2009).

Para representarmos a situação líquida patrimonial utilizaremos um exemplo prático com bens e direitos e seus respectivos valores em moeda assim teremos o Ativo da seguinte forma:

Bens

Caixa.....	\$ 200,00
Estoque de Mercadorias.....	\$ 150,00
Máquinas.....	\$ 250,00
Soma dos Bens.....	\$ 600,00

Direitos

Duplicatas a receber.....	\$ 100,00
Promissórias a receber.....	\$ 150,00
Soma dos direitos.....	\$ 250,00

Soma total do Ativo \$ 850,00

A seguir vamos apresentar da mesma forma os elementos do Passivo que representam as obrigações, assim teremos:

Obrigações

Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Impostos a pagar.....	<u>\$ 150,00</u>
Soma das obrigações.....	\$ 350,00

A situação líquida patrimonial resultará da seguinte forma:

Ativo (bens + direitos).....	\$ 850,00
(-) Passivos (obrigações).....	\$ 350,00
(=) Diferença.....	\$ 500,00

Essa diferença de \$ 500,00 denomina-se de **Situação Líquida Patrimonial**.

A situação líquida patrimonial pode ser evidenciada de três formas:

- 1 – **Situação Líquida Negativa**: quando os elementos negativos do patrimônio superam os elementos positivos;
- 2 – **Situação Líquida Positiva**: quando os elementos positivos do patrimônio superam os elementos negativos;
- 3 – **Situação Líquida Nula**: quando os elementos positivos e negativos do patrimônio se igualam.

Vamos utilizar os dados do exemplo acima para fazer a representação gráfica do Patrimônio, onde a Situação Líquida Patrimonial será colocada do lado direito. Quando a situação líquida for somada as obrigações será igualado o total do Ativo com o total do Passivo, completando dessa forma a equação patrimonial.

Quadro 3 – Composição do Patrimônio

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
Bens		Obrigações	
Caixa.....	\$ 200,00	Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Estoque de Mercadorias.....	\$ 150,00	Impostos a pagar.....	\$ 150,00
Máquinas.....	\$ 250,00		
Direitos		Situação Líquida.....	
Duplicatas a recebe.....	\$ 100,00		\$ 500,00
Promissórias a receber.....	\$ 150,00		
Total	\$ 850,00	Total	\$ 850,00

Fonte: autora

O conjunto de bens, direitos e obrigações deve ser demonstrado de forma objetiva para que possa transmitir as informações aos usuários evidenciando a composição do patrimônio. A equação patrimonial pode ser expressa, em situação normal, ou seja, em situação positiva da seguinte maneira:

$$\begin{array}{l} \text{ATIVO} \\ \text{(bens e direitos)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{PASSIVO} \\ \text{(obrigações)} \end{array} = \text{SITUAÇÃO LÍQUIDA}$$

O Patrimônio Líquido é o quarto grupo de elementos patrimoniais que, juntamente com os bens, direitos e obrigações completam a demonstração contábil denominada Balanço Patrimonial.



6 - BALANÇO PATRIMONIAL

INTRODUÇÃO

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil que reflete a posição financeira e patrimonial da empresa em dado momento. É a demonstração mais utilizada pelas empresas e tem como finalidade demonstrar a posição de bens, direitos e obrigações em determinado momento, evidenciando a situação líquida. É muito importante para a análise da estrutura de capital e da capacidade financeira da empresa (FAVERO *et al.*, 2011).

Para a Resolução nº 1374 - *NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL* – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CFC, 2011), o Balanço Patrimonial corresponde à apresentação do conjunto ordenado de bens, direitos e obrigações da entidade e seus respectivos saldos em determinada data. No Item 16 do referido Pronunciamento é apresentado no Balanço Patrimonial as seguintes informações contábeis:

A posição patrimonial e financeira da entidade é afetada pelos recursos econômicos que ela controla: sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, e sua capacidade de adaptação às mudanças no ambiente em que opera. As informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e a sua capacidade, no passado, de modificar esses recursos são úteis para prever a capacidade que a entidade tem de gerar caixa e equivalentes de caixa no futuro.

O Balanço Patrimonial é uma demonstração que relata os bens e direitos (Ativo), e as obrigações (Passivo) e a participação dos acionistas (Patrimônio Líquido) da empresa, evidenciando dessa forma a posição patrimonial e financeira da empresa.

No quadro 04 podemos observar a formação gráfica do Balanço Patrimonial

Quadro 4 – Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Bens Caixa Imóveis	Obrigações Fornecedores Impostos a pagar
Direitos Duplicatas a receber	Patrimônio Líquido

Fonte: autora

6.1 ATIVO

Ativo é o conjunto de bens e direitos controlado pela empresa, são os itens positivos do patrimônio que trazem benefícios, ou seja, que proporcionam ganho para a empresa. Podemos citar como exemplo uma máquina que é um bem de propriedade da empresa, por isso faz parte do ativo. Mas se a máquina for alugada ou de arrendamento (*leasing*), deverá também ser relacionada no ativo, pois a empresa terá benefícios, riscos e controle, já as duplicatas a receber que são direitos de propriedades da empresa também pertencem ao ativo. (MARION, 2009).

Alguns autores apontam que para ser considerado um Ativo é obrigatório que o item patrimonial apresente algumas características como: ser controlado e rastreado com facilidade; ter condição de gerar benefícios econômicos para a empresa; o controle deve remeter a uma operação do passado, e nunca a uma operação de futuro (BAZZI, 2014).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME R1) apresenta algumas questões importantes sobre o Ativo das empresas, nos itens 2.17, 2.18 e 2,19:

2.17 O benefício econômico futuro do ativo é o seu potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. Esses fluxos de caixa podem vir do uso de ativo ou de sua liquidação.

2.18 Muitos ativos, por exemplo, bens imóveis e imobilizados, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Alguns ativos são intangíveis.

2.19 Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, bens imóveis mantidos em regime de arrendamento mercantil são um ativo se a entidade controla os benefícios que se espera que fluam do bem imóvel.

Para Favero *et al* (2011) a característica mais importante de um ativo é a capacidade de gerar caixa, pois no momento em que se inicia determinada atividade, espera-se que os recursos investidos sejam suficientes para garantir a lucratividade que os investidores teriam se investissem em outra atividade.

Portanto o ativo é um recurso que deve ser controlado pela empresa, pois proporcionará benefícios futuros.

6.2 PASSIVO

O passivo significa as obrigações exigíveis da empresa, são as dívidas que serão cobradas na data de seu vencimento. No mercado financeiro o passivo é conhecido como dívidas com terceiros, ou recursos de terceiros. Na palavra “terceiros”, abrangemos o conjunto de pessoas físicas ou jurídicas com quem a empresa tem dívidas podendo ser: fornecedores (de mercadorias), funcionários (salários), governo (impostos), bancos (empréstimos), etc... (MARION, 2009).

De acordo com o CPC PME R₁, no item 2.20 e 2.21, descreve o passivo da seguinte maneira:

2.20 Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente de agir ou se desempenhar de certa maneira. A obrigação pode ser uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada (também chamada de obrigação construtiva). A obrigação legal tem força legal como consequência de contrato ou exigência estatutária. A obrigação não formalizada (construtiva) é uma obrigação que decorre das ações da entidade quando:

(a) por via de um padrão estabelecido por práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração corrente, suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades;

(b) em consequência disso, a entidade tenha criado uma expectativa válida, nessas outras partes, de que cumprirá com essas responsabilidades.

2.21 A liquidação de obrigação presente geralmente envolve pagamento em caixa, transferência de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido. A obrigação pode ser extinta, também, por outros meios, como o credor que renuncia a, ou perde seus direitos.

No passivo evidenciamos o endividamento da empresa, quando ele cresce sem controle pode levar a empresa a falência. Resumidamente podemos dizer que o passivo indica uma obrigação presente para a empresa; são recursos decorrentes de transações passadas; e é uma obrigação que irá consumir algum benefício econômico para a empresa.

6.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Toda empresa precisa de uma quantia inicial de recursos (dinheiro) para efetuar suas primeiras aquisições, ou seja, necessita que os proprietários façam aplicações na empresa. Essa quantia inicial concedida pelos proprietários denominamos contabilmente, capital social, podendo ser aumentado a qualquer momento. Por isso, o patrimônio líquido é conhecido como recursos próprios ou capital próprio, ou seja, recursos que pertencem à própria empresa até sua extinção, sendo neste momento devolvidos esses recursos para os proprietários (RIBEIRO, 2013).

Patrimônio líquido de acordo com as normas contábeis, o CPC PME R₁, item 2.22, é descrito como:

2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e itens de outros resultados abrangentes como componente separado do patrimônio líquido. Este pronunciamento não determina como, quando ou se podem ser transferidos valores entre os componentes do patrimônio líquido.

Patrimônio líquido também é analisado como sendo o capital que os sócios aplicaram no ativo, quando decidiram abrir a empresa, pois é preciso que sejam colocados recursos financeiros na operação, seja na forma de dinheiro, bens ou de direitos. A palavra capital é usada para representar o conjunto de elementos que o proprietário da empresa possui para montar ou iniciar seu negócio.

Para Ribeiro (2013), podemos classificar a origem do Patrimônio Líquido de três formas:

- 1 – **Integralização de capital:** que é o capital cedido pelos sócios para o início de suas atividades;
- 2 – **Lucro:** que é o resultado econômico positivo obtido pelas operações da empresa;
- 3 – **Doações ou subvenções:** que são recursos recebidos de terceiros, geralmente o Poder Público na forma de incentivos.

Para refletir:

O termo Ativo pressupõe algo positivo, dinâmico, que produz, que gera riqueza. O termo Passivo, ao contrario, dá uma ideia de negativo, dívidas, obrigações.
(RIBEIRO 2013)



7 - ORIGEM E APLICAÇÃO DE RECURSOS

O capital representa um dos elementos do grupo do Patrimônio Líquido, ou seja, são os recursos que a empresa tem vinda dos sócios, para iniciar suas atividades. Chegamos ao momento de entendermos o porquê representamos os bens, direitos e obrigações de uma empresa na forma de um Balanço.

Para Marion (2009, p. 61), “a palavra balanço decorre do equilíbrio: Ativo – Passivo + PL, ou da igualdade: Aplicações = Origens. Parte-se da ideia de uma balança de dois pratos, onde sempre encontramos a igualdade. Mas em vez de se denominar balança (como balança comercial...) denomina-se balanço”.

Quando colocamos do lado esquerdo do balanço os Ativos (bens e direitos) e do lado direito o Passivo e Patrimônio Líquido (obrigações com terceiros e com os sócios), os dois lados possuem o mesmo valor. Nesta representação observamos que o Passivo nos mostra a **origem de capitais**, ou seja, em que vêm os recursos, que pode ser dos sócios pelo capital investido ou de terceiros quando a empresa comprar algum bem a prazo. No Ativo encontraremos os bens e direitos que são as **aplicações dos recursos captados**, podendo ser, dinheiro vindo do investimento dos sócios ou uma máquina comprada a prazo (BAZZI, 2014).

Ao organizarmos esses recursos captados e suas respectivas aplicações em uma demonstração como o Balanço Patrimonial, observamos que os dois lados são de igual valor, e não poderia ser diferente, pois não existe na empresa recursos sem a contrapartida aplicação em algum bem ou direitos.

Para maior entendimento de origens e aplicações de recursos, vamos observar o quadro 05:

Quadro 05 – Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
<p><i>Bens</i></p> <p>Caixa..... \$ 100,00</p> <p>Máquinas \$ 150,00</p>	<p><i>Obrigações</i></p> <p>Duplicatas a pagar \$ 150,00</p> <p><i>Patrimônio Líquido</i></p> <p>Capital Social \$ 100,00</p>
<p>Total \$ 250,00</p>	<p>Total \$ 250,00</p>

Fonte: autora

Podemos observar que no ativo existe uma contrapartida de aplicação dos recursos captados, ou seja, o dinheiro vindo do capital social (investimento dos sócios) e a máquina proveniente das duplicatas a pagar. Porém nem sempre esses valores poderão ser identificados facilmente, mas o que precisamos identificar é que a soma do Ativo será sempre igual a soma de Passivo e Patrimônio Líquido.



8 - ATOS E FATOS ADMINISTRATIVOS

O patrimônio das empresas, está em constante movimento por causa dos acontecimentos que ocorrem diariamente, a estes acontecimentos denominamos de atos e fatos administrativos.

Para Ribeiro (2013, p. 66 e 67) atos administrativos “são os acontecimentos que ocorrem na empresa e não provocam alterações no Patrimônio”. Podemos citar como exemplo a admissão de um funcionário. Para o autor os fatos administrativos “são os acontecimentos que provocam variações nos valores patrimoniais, podendo ou não alterar o Patrimônio Líquido”.

Os fatos administrativos são classificados por Ribeiro (2013) como:

- **Fatos Permutativos:** são aqueles que provocam permutações entre os elementos componentes do Ativo e/ou Passivo, sem modificar o valor do Patrimônio Líquido.

- **Fatos Modificativos:** são aqueles que acarretam alterações, para mais ou para menos, no Patrimônio Líquido.

- **Fatos Mistos:** envolve ao mesmo tempo um fato permutativo e um fato modificativo, podem acarretar alterações no Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido simultaneamente.

Observemos os fatos administrativos representados graficamente no Balanço Patrimonial:

Exemplo: Tomaremos como base o seguinte Balanço Patrimonial:

Quadro 06 – Balanço Patrimonial (Base para contabilização):

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Bens		Obrigações	
Caixa.....	\$ 200,00	Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Estoque de Mercadorias.....	\$ 150,00		
Máquinas.....	\$ 350,00		
Direitos		Patrimônio Líquido	
Duplicatas a receber.....	\$ 100,00	Capital Social	\$ 500,00
		Lucro acumulado.....	\$ 100,00
Total	\$ 800,00	Total	\$ 800,00

Fonte: autora

Fato Permutativo:

- a) Recebimento da importância de \$ 50,00, em dinheiro, referente a duplicatas a receber.

Portanto o fato irá provocar a seguinte alteração no Balanço Patrimonial:

Quadro 07 – Balanço Patrimonial – Fato Permutativo

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Bens		Obrigações	
Caixa.....	\$ 250,00	Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Estoque de Mercadorias.....	\$ 150,00		
Máquinas.....	\$ 350,00		
Direitos		Patrimônio Líquido	
Duplicatas a receber.....	\$ 50,00	Capital Social	\$ 500,00
		Lucro acumulado.....	\$ 100,00
Total	\$ 800,00	Total	\$ 800,00

Fonte: autora

Observem que o valor das duplicatas a receber que era de \$ 100,00 passou a ter apenas \$ 50,00, e enquanto que o caixa teve um acréscimo de \$ 50,00 referente ao recebimento da duplicata. Este fato apenas provocou uma alteração nos itens do Ativo, não alterando o Passivo e Patrimônio Líquido.

Fato Modificativo:

- b) Pagamento de despesas com energia elétrica, em dinheiro, no valor de \$ 50,00.

Isso provocará as seguintes transformações no Balanço Patrimonial:

Quadro 08 – Balanço Patrimonial – Fato Modificativo

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Bens		Obrigações	
Caixa.....	\$ 200,00	Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Estoque de Mercadorias.....	\$ 150,00		
Máquinas.....	\$ 350,00		
Direitos		Patrimônio Líquido	
Duplicatas a receber.....	\$ 50,00	Capital Social	\$ 500,00
		Lucro acumulado.....	\$ 50,00
Total	\$ 750,00	Total	\$ 750,00

Fonte: autora

Observem que o pagamento de despesas fez com que o caixa tivesse a alteração para menor em \$ 50,00 provocando uma diminuição no Ativo total no mesmo valor. Como o pagamento de despesas representa uma diminuição dos lucros da empresa, houve também uma alteração para menor no Lucro Acumulado e com isso também no Patrimônio Líquido da Empresa.

Fato Misto:

- c) Venda à vista de mercadorias que custaram \$ 150,00, foram vendidos por \$ 200,00. Vamos observar as alterações que o fato provocou no Balanço Patrimonial:

Quadro 09 – Balanço Patrimonial – Fato Misto

BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
Bens		Obrigações	
Caixa.....	\$ 400,00	Duplicatas a pagar.....	\$ 200,00
Máquinas.....	\$ 350,00		
Direitos		Patrimônio Líquido	
Duplicatas a receber.....	\$ 50,00	Capital Social	\$ 500,00
		Lucro acumulado.....	\$ 100,00
Total	\$ 800,00	Total	\$ 800,00

Fonte: autora

O fato provocou as seguintes alterações; houve a eliminação de estoque de mercadorias em decorrência da venda, e na caixa foi acrescentado \$ 200,00 referente ao recebimento das vendas que foram à vista. No mesmo momento houve um aumento em lucro acumulados devido ao fato de que nesta venda a empresa conseguiu um lucro de \$ 50,00 pela mercadoria. Podemos observar que tanto o Ativo total como o Passivo Total sofreram uma alteração para maior em \$ 50,00 pelo lucro obtido na venda.

Na empresa esses fatos acontecem a todo o momento provocando alterações patrimoniais, para mais e para menos. Agora iremos estudar estes fatos no dia a dia das empresas e observar as alterações que ocorrem no Balanço Patrimonial por meio de uma metodologia denominada de Balanços Sucessivos.



9 - BALANÇOS SUCESSIVOS

A metodologia dos balanços sucessivos nos permite a visualização das variações que acontecem no patrimônio das empresas a cada fato administrativo, seja permutativo, modificativo ou misto.

O Balanço Patrimonial como já sabemos reflete a situação dos bens, direitos e obrigações da empresa em um dado momento. Com a evolução dos negócios se faz necessário o acompanhamento das informações econômico-financeira para que se possa tomar decisões (FAVERO *et al.*, 2011).

Na contabilidade ao registramos as operações que acontecem na empresa, mesmo que em um sistema e modificando o Balanço Patrimonial a cada operação teríamos um novo balanço a cada fato. Na empresa só não se procede dessa forma devido ao grande numero de fatos que ocorrem diariamente, tornando isso dispendioso para a empresa.

Em nosso caso, didaticamente, para melhor compreensão e aprendizado, iremos trabalhar com a metodologia dos balanços sucessivos, para demonstrarmos a transformação de bens, direitos e obrigações.

Faremos a partir de agora uma apresentação gráfica do patrimônio da Empresa Gama Ltda.

Fato 01 – Investimento inicial dos sócios, conforme Contrato Social, no valor de \$ 50.000,00.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social \$ 50.000,00
	(-) Capital a Integralizar..... (\$ 50.000,00)
Total \$ 0,00	Total \$ 0,00

Obs.: Neste caso os sócios apenas registraram um contrato social com o valor de \$ 50.000,00 para início da empresa. Os sócios ainda não integralizaram, ou seja, ainda não transferiram este valor acordado para a empresa, por isso aparece no balanço o Ativo sem nenhum valor e no Patrimônio Líquido registramos o Capital Social no valor de \$ 50.000,00 e o Capital a Integralizar no mesmo valor, mas com sinal negativo, representando o que a empresa tem de direito a receber dos sócios a partir deste momento. Segundo a Lei 6.404/76 reformulada pela Lei 11.941/2009 em seu art. 182 apresenta que no Patrimônio Líquido a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução a parcela ainda não realizada.

Fato 02 – Integralização de 50% do capital a integralizar em dinheiro.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Caixa \$ 25.000,00	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social \$ 50.000,00
	(-) Capital a Integralizar..... (\$ 25.000,00)
Total \$ 25.000,00	Total \$ 25.000,00

Obs.: Neste momento o Ativo passou a ter \$ 25.000,00 em caixa e o capital a Integralizar diminuiu em \$ 25.000,00. Com este fato o Balanço Patrimonial passou a ter em seu total de Ativo e Passivo \$ 25.000,00, dando o sentido de Balanço, ou seja origem e aplicação de recursos.

Fato 03 – Integralização do restante do capital, sendo \$ 10.000,00 em mercadorias e \$15.000,00 em máquinas e equipamentos.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Caixa \$ 25.000,00	
Mercadorias..... \$ 10.000,00	
Máquinas e Equipamentos..... \$ 15.000,00	
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social \$ 50.000,00
Total \$ 50.000,00	Total \$ 50.000,00

Obs.: Houve a integralização do restante do capital, portanto no Ativo apareceu a conta mercadorias, máquinas e equipamentos, sendo que o capital a integralizar desapareceu pela integralização do total em bens pelos sócios, assim o Ativo e Passivo total passaram a ter o valor de \$ 50.000,00.

Fato 04 – Compra a prazo de móveis e utensílios no valor de \$ 5.000,00, para pagamento em 30 dias.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Caixa \$ 25.000,00	Duplicatas a pagar \$ 5.000,00
Mercadorias..... \$ 10.000,00	
Máquinas e Equipamentos..... \$ 15.000,00	
Móveis e utensílios..... \$ 5.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	Capital Social \$ 50.000,00
Total \$ 55.000,00	Total \$ 55.000,00

Obs.: Com a compra a prazo dos móveis e utensílios a empresa contraiu uma dívida (obrigação) com terceiros, passando a ter no Ativo e Passivo o total de \$ 55.000,00, ou seja, \$ 50.000,00 do investimento dos sócios e \$ 5.000,00 de capital de terceiros que na data acordada para pagamento terá que ser quitada com a baixa do Ativo (caixa) para pagamento.

Portanto por esta metodologia apresentada observamos a transformação que ocorre no Balanço Patrimonial a cada fato contabilizado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro (a) aluno (a) chegamos ao final do estudo de mais uma unidade na nossa caminhada no conhecimento da Contabilidade. Diante da importância da contabilidade para o estudo e controle do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, iniciamos esta unidade com o estudo aprofundado do patrimônio como sendo o conjunto de bens, direitos e obrigações.

Os bens como sendo tangíveis e intangíveis, os direitos a receber em decorrência das transações de venda a prazo e as obrigações vindas das compras que a empresa efetua a prazo, ou com seus funcionários em virtude dos serviços prestados. Evidenciamos os aspectos qualitativos e quantitativos, ou seja, os bens e seus valores monetários.

Conhecemos a diferença entre atos e fatos administrativos, em que os atos são acontecimentos que não alteram o patrimônio e os fatos são os que alteram o patrimônio tanto para mais ou quanto para menos, podendo ser classificados como: permutativos, modificativos e mistos.

Estudamos os conceitos básicos de Balanço Patrimonial de uma forma introdutória com os grupos de contas que o compõem, Ativo (bens e direitos), Passivo (obrigações) e Patrimônio Líquido (investimentos dos sócios). Evidenciamos que a soma dos elementos do Ativo devem ser o mesmo valor da soma dos elementos do Passivo e Patrimônio Líquido, nisso consiste a origem e aplicação dos recursos. Portanto o que é captado de recursos de terceiros (Passivo) e dos sócios (Patrimônio Líquido) é aplicado no Ativo em bens e direitos, formando a equação patrimonial que denominamos de Balanço Patrimonial.

Ao final foi apresentada a metodologia do balanço sucessivo, com um exemplo prático, de registro dos fatos que ocorrem na empresa no dia a dia e que transformam o patrimônio. Neste exemplo elaboramos a cada fato um novo Balanço Patrimonial para entendermos estas mutações que acontecem no patrimônio. Lembrando que esta metodologia é para fins didáticos e que nas empresas ela não se aplica devido ao grande número de fatos que acontecem diariamente, tornam dispendioso para a empresa elaborar um balanço a cada fato.

Espero que a nossa trajetória de aprendizagem, nesta unidade, tenha acontecido de maneira tranquila e agradável e que, com os exemplos práticos aqui colocados você tenha entendido a dinâmica do processo de estudo e controle do patrimônio das empresas e a importância desse controle para a tomada de decisão.

Agora que já conhecemos a história e evolução Contabilidade e estudamos seu patrimônio, chegou a hora de avançarmos no conhecimento dos procedimentos contábeis.

REFERÊNCIAS

BAZZI, Samir. **Contabilidade em ação**. Curitiba: Intersaberes, 2014. Disponível em: <https://bv4.digitalpages.com.br>

BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME R1). Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>. Acesso em 01/03/2019.

BRASIL. Lei no 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm Acesso em 01/03/2019.

BRASIL. **Resolução nº 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TGES-TRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.doc. Acesso em: 26/02/2019

CREPALDI, S.A. **Curso básico de contabilidade**: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial. 7 ed, São Paulo: Atlas, 2013.

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. V. 1, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GREGO, Alvíso. ARAND, Lauro Roberto. **Contabilidade: teoria e prática básica**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Leitura Complementar



Contabilidade Básica Fácil

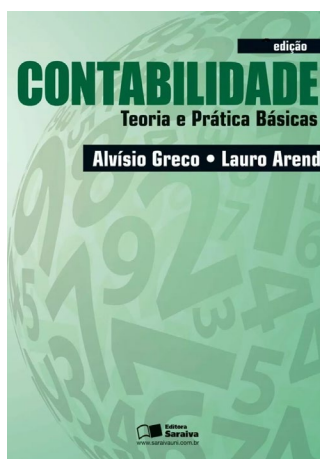
Osni Moura Ribeiro

Editora Saraiva

Ano: 2013

Sinopse do livro: Escrito em linguagem didática e acessível, o livro Contabilidade básica fácil é voltado para todos aqueles que estão iniciando seus estudos de Contabilidade. Ao mesmo tempo em que traz sólida iniciação teórica do assunto, apresenta diversas atividades práticas que levarão a uma maior compreensão do conteúdo.

A maior dificuldade encontrada por parte dos alunos é a falta de sequência no ensino da Contabilidade. Nesta obra, a distribuição dos assuntos e o encadeamento dos diversos capítulos atendem a um enfoque teórico que possibilita captar com facilidade as várias etapas da contabilização, o que torna mais fácil a assimilação da matéria.



Contabilidade: Teoria e Prática Básica

Alvisio Greco e Lauro Arend

Editora Saraiva

Ano: 2013

Sinopse do livro: “Contabilidade Teoria e Prática Básicas” chega à 4ª edição mantendo a proposta de ser um livro dedicado ao ensino da Contabilidade para todos os níveis, sendo útil também para profissionais da área. Didático e simples, o livro apresenta os conceitos contábeis de maneira lógica e gradativa, permitindo a assimilação consistente dos diversos tópicos que compõem a matéria. Com mais de 30 anos de experiência profissional, os autores trazem temas atuais e de grande importância. Assuntos como legislação tributária, trabalhista, previdenciária, comercial (Lei da S.A.) e normas expedidas pelos órgãos encarregados da política econômico-financeira do Brasil são discutidos ao longo dos capítulos. Rico em ferramentas didáticas úteis para alunos de Ciências Contábeis, o livro traz listas de exercícios e testes para candidatos de concursos públicos. Trata-se de uma obra completa, não sendo por acaso o vencedor do Troféu Cultura Econômica como Melhor Livro de Contabilidade de 2006.

Na WEB

Caro(a) aluno(a) este vídeo mostra os aspectos sobre o Balanço Patrimonial
<https://www.youtube.com/watch?reload=9&v=vogdvZWmrDw&list=SP931B17185B5C1618%3E>

Esse vídeo nos mostra as fontes e origem de recursos.
<https://www.youtube.com/watch?v=tvCLFD6HMSI>

UNIDADE III

Procedimentos Contábeis

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete



Plano de Estudo:

- Contas e suas classificações;
- Noções de Débito e Crédito;
- Plano de Contas;
- Escrituração;
- Livros Contábeis;
- Método das Partidas Dobradas;
- Lançamentos contábeis;
- Balancete de Verificação.

Objetivos da Aprendizagem

- Classificar e compreender o que são contas e as suas funções para a Contabilidade;
 - Estruturar um Plano de Contas (grupos e subgrupos);
 - Entender como a escrituração contábil é desenvolvida;
- Identificar os livros contábeis e suas características (Livro Diário e Livro Razão);
 - Elaborar escrituração utilizando o Método das Partidas Dobradas;
- Aplicação prática dos lançamentos nos livros contábeis e elaborar o Balancete de Verificação.



1 - INTRODUÇÃO

Caro (a) aluno (a), estamos no início de mais uma unidade, espero que até agora você tenha entendido o quão importante é a Contabilidade para as empresas. Estudamos na primeira unidade a história e evolução da contabilidade, seus usuários e a legislação que fundamenta todo o processo contábil.

Na segunda unidade conceituamos Patrimônio como objeto da contabilidade e seus componentes (bens, direitos e obrigações). Estudamos de forma introdutória o que é Balanço Patrimonial, sendo dividido em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, que representamos através de uma equação, cujo Passivo e Patrimônio Líquido são as origens de recursos e que é no Ativo onde são aplicados tais recursos, sejam eles dos sócios ou de terceiros.

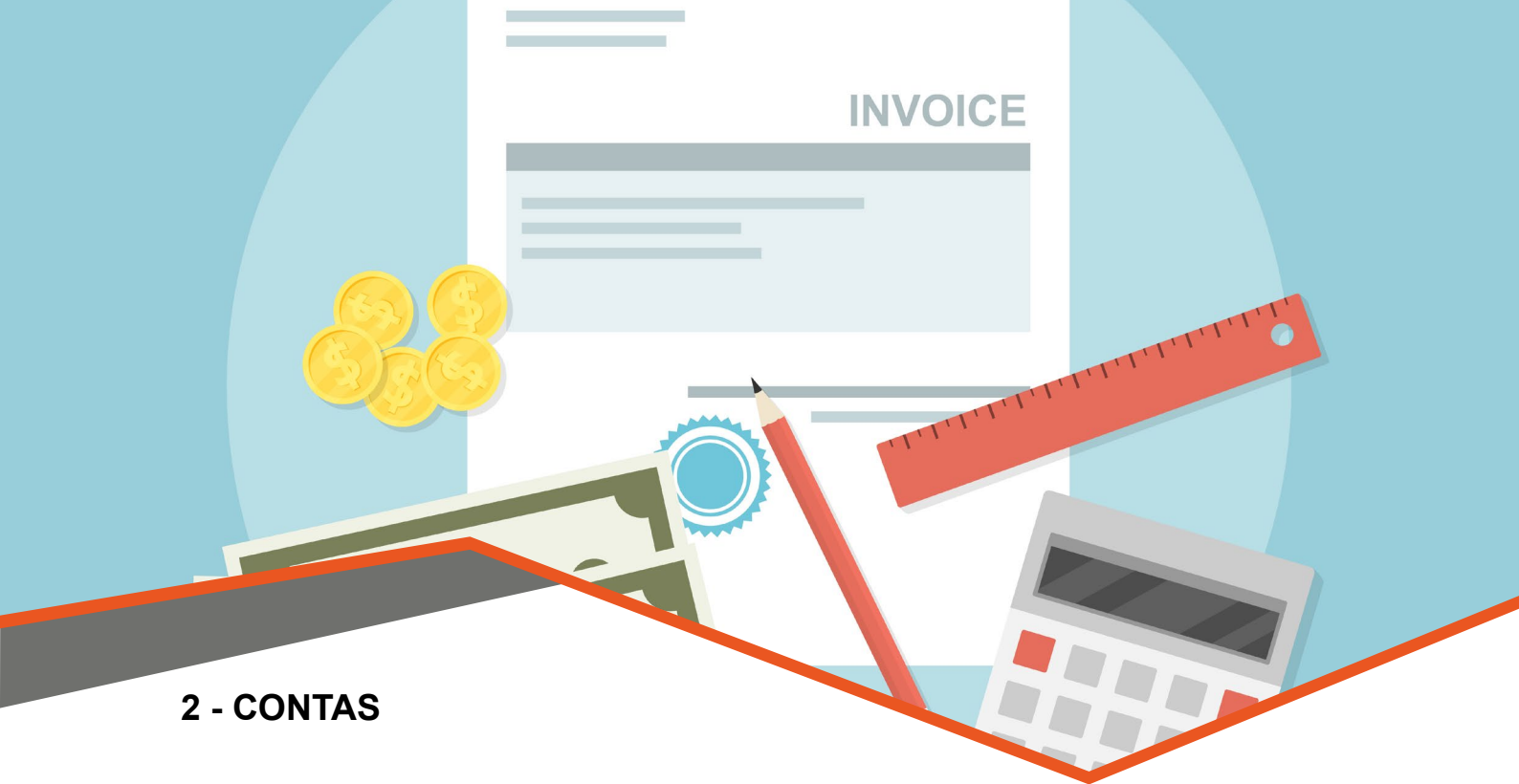
Depois de todo este caminho percorrido no conhecimento contábil, você já está apto a prosseguir, avançando um pouco mais neste mundo da Ciência Contábil. Vamos a partir de agora entender os procedimentos contábeis. Nesta unidade será apresentada a dinâmica das contas e suas classificações, e o que elas representam dentro do estudo e controle do patrimônio. Veremos as contas como elementos indispensáveis no processo de geração de informações.

Precisamos identificar também os livros contábeis onde são feitos os registros, que na contabilidade denominamos lançamentos, e a dinâmica deste processo. Faremos o estudo desta unidade de maneira tranquila, com exemplos práticos da aplicação dos procedimentos contábeis, para que fique claro o processo de geração da informação.

Espero que esteja aproveitando ao máximo o tempo dedicado aos estudos.

Vamos avançar e entender de procedimentos contábeis.

Bons estudos!!



2 - CONTAS

O que significa para você a palavra conta?

Em termos gerais este termo conta tem alguns significados como: uma operação matemática; uma conta a ser paga, ou até mesmo uma conta em banco, mas do ponto de vista técnico contábil, segundo Ribeiro (2013, p. 47), “conta é o nome dado aos componentes patrimoniais (Bens, Direitos, Obrigações e Patrimônio Líquido) e aos elementos de Resultado (Despesas e Receitas)”. Portanto conta para a contabilidade é o instrumento utilizado para fazer os registros dos fatos que acontecem na empresa.

Reunimos os fatos contábeis relacionados à mesma conta ou de mesma natureza, ou seja, as contas são as ferramentas ou meios que contabilmente utilizamos para registrar e agrupar os valores monetários. Na empresa podemos ter uma quantidade enorme de contas e variar de entidade para entidade.

Até este momento do nosso estudo sobre a contabilidade, nos referimos aos componentes do patrimônio como elementos podendo ser Caixa, Mercadorias, Móveis e Utensílios, etc. Mas a partir de agora iremos utilizar o nome de contas para tais elementos patrimoniais, portanto teremos a conta caixa, mercadorias, móveis e utensílios, etc.

Na visão de Favero *et al*, (2011), as contas têm a finalidade de reunir os fatos contábeis de mesma natureza, identificando por um título que qualifica um componente do patrimônio. As contas representam características qualitativas e quantitativas como podemos observar no quadro 01.

Quadro 01 – Contas e suas características

Característica Qualitativa	Característica Quantitativa
Caixa	\$ 1.000,00
Mercadorias	\$ 5.000,00
Móveis e Utensílios	\$ 2.000,00
Máquinas e Equipamentos	\$ 8.000,00

Fonte: Adaptado de Favero et al (2011).

As contas terão a função de agrupar todos os valores que se relacionam a elas, tanto em entradas quanto em saídas. Todas as operações realizadas pelas entidades são registradas em sua contabilidade através das contas.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS

As contas de acordo com sua natureza podem ser classificadas em:

- Contas Patrimoniais;
- Contas de Resultado.

2.1.1 Contas Patrimoniais

As contas patrimoniais são aquelas que fazem parte da estática patrimonial, ou seja, são aquelas que refletem a situação econômica e financeira em um dado momento, como por exemplo: caixa, mercadorias, duplicatas a pagar, fornecedores; essas contas compõem o Balanço Patrimonial (FAVERO *et al*, 2011). Veja a seguir:

Quadro 02 – Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO
<p>Bens</p> <p>Caixa</p> <p>Estoque de Mercadorias</p> <p>Máquinas</p> <p>Direitos</p> <p>Duplicatas a receber</p>	<p>Obrigações</p> <p>Duplicatas a pagar</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <p>Capital Social</p> <p>Lucro acumulado</p>

Fonte: autora

2.1.1 Contas de Resultado

As contas de resultado são aquelas que fazem parte da dinâmica patrimonial, ou seja, são as que representam as receitas e despesas que a entidade tem em sua movimentação durante um período de tempo (mês ou ano). Quando há a confrontação entre receitas e despesas temos como resultado o lucro ou prejuízo (BAZZI, 2014).

As contas de resultado ainda são uma novidade para você, mas não se preocupe vamos estudá-las agora para que possamos dar sequência no processo contábil.

As contas de resultado se dividem em Receitas e Despesas, elas aparecem em decorrência do exercício social¹ tendo seu encerramento ao final deste exercício. Com

¹ Exercício social ou exercício contábil compreende períodos de igual duração em que a empresa opera; geralmente tem duração de um ano. No final desses períodos, as empresas apuram seus resultados e elaboram as demonstrações contábeis (RIBEIRO, 2013 p. 49).

as contas de resultado elaboramos a Demonstração do Resultado do Exercício, esta demonstração iremos estudar em breve.

Despesas

As despesas representam o consumo de bens ou da utilização de um serviço como por exemplo: consumo de material de expediente, consumo de energia elétrica. São registradas nas contas de resultado. Apresentamos a seguir alguns tipos de despesas:

- Água e esgoto;
- Aluguéis Passivos;
- Contribuições de Previdência;
- Descontos concedidos;
- Energia Elétrica;
- Impostos;
- Salários;
- Despesas bancárias.

Receitas

As receitas decorrem das vendas de bens ou de prestação de serviços. Na entidade elas aparecem em um número menor que as despesas, mas podemos citar algumas mais comuns (BAZZI, 2014):

- Receitas na venda de bens;
- Receita na prestação de serviços;
- Juros Ativos;
- Descontos Obtidos;
- Aluguéis Ativos.

Portanto as contas de resultados podem ser representadas como receitas e despesas como o exemplo dos aluguéis ativos e passivos. Ribeiro (2013) alerta para o fato de que podemos encontrar algumas contas com vários significados dependendo apenas da sua colocação. Veja a diferença entre a conta de aluguel que representa despesas e do aluguel que receitas:

- Aluguéis Passivo são despesa;
- Aluguéis Ativo são receita.

Note que a diferença está nos adjetivos empregados e que neste caso o Ativo e Passivo não tem ligação com o Ativo e Passivo do Balanço Patrimonial. Portanto a palavra Ativo e Passivo colocada após o Aluguéis é usada como um adjetivo (RIBEIRO, 2013).

Você sabia que Aluguéis Ativos, Aluguéis a Receber, Aluguéis Passivos e Aluguéis a Pagar corresponde a quatro contas diferentes?

Se você imaginar, conforme já sugerimos que a conta nada mais é do que uma ficha, na qual são armazenados dados correspondentes a um único elemento, não confundirá Aluguel que representa Receita com Aluguel que representa Direito, Despesa ou Obrigação.

Quando você estiver diante da conta Aluguéis Ativo, por exemplo, pense assim: “Tenho em mãos uma ficha denominada Aluguéis Ativos, em que constam os registros das Receitas com Aluguéis”; logo, esta conta representa Receita. O Direito, a Despesa ou a Obrigação relativo a Aluguéis estarão registrados em outras fichas como Aluguéis a Receber, Aluguéis Passivos ou Aluguéis a Pagar.

Em relação às contas, a Contabilidade funciona da seguinte forma:

Imagine o registro contábil como se fosse um grande fichário, dividido em quatro grupos de fichas:

Grupo 1: Contas Patrimoniais Ativas;

Grupo 2: Contas Patrimoniais Passivas;

Grupo 3: Contas de Resultado Despesas;

Grupo 4: Contas de Resultado Receitas.

Dentro desses grupos, cada Ficha corresponde a uma conta.

Veja melhor:

Suponhamos que nossa empresa possua um imóvel e alugue-o a Terceiro, que pagará mensalmente a importância de \$ 100. Como o locador geralmente recebe o valor do aluguel nos primeiros dias do mês seguinte, a referida receita ganha, porém ainda não recebida, deverá ser registrada pela empresa no último dia de cada mês, da seguinte maneira:

Em 31 de janeiro:

a) No grupo de Contas de Resultado Receitas, paga-se a ficha destinada ao registro das receitas com Aluguéis, denominada Aluguéis Ativos, na qual é lançado o valor de R 100, correspondente à Receita ganha em janeiro.

b) No grupo de Contas Patrimoniais Ativas, paga-se a Ficha destinada ao Registro do Direito, denominada Aluguéis a Receber, na qual é lançado um Direito no valor de \$ 100, correspondente ao aluguel ganho em janeiro, que será recebido no dia 10 de fevereiro.

Em 10 de fevereiro:

O locatário (inquilino) vem até a empresa e paga o valor correspondente ao aluguel de janeiro.

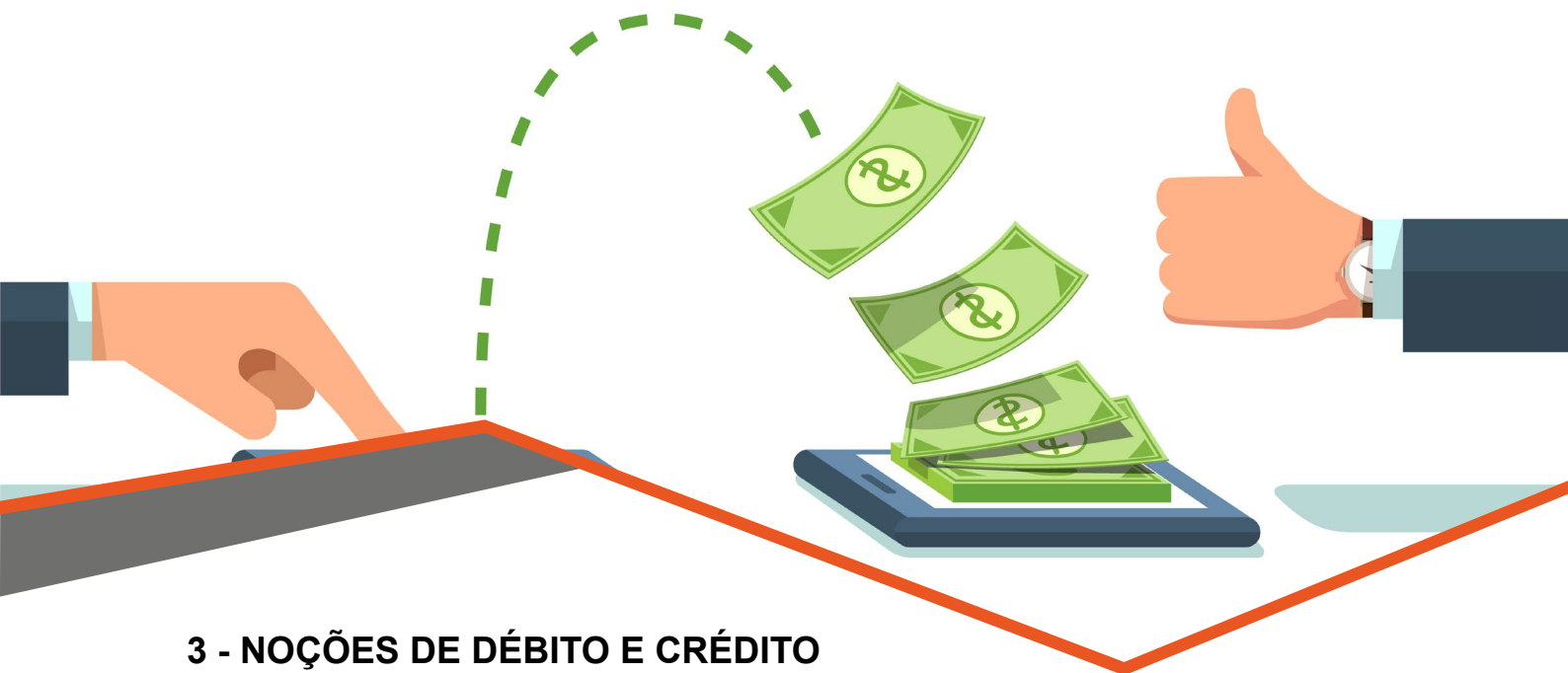
a) No grupo de Contas Patrimoniais Ativas, pega-se a Ficha destinada ao controle das entradas e saídas de dinheiro, denominada Caixa, na qual é lançada a entrada de \$ 100 em dinheiro, correspondente à Receita de Aluguel ganha em janeiro e recebida nesta data.

b) No grupo das Contas Patrimoniais Ativas, paga-se a Ficha destinada ao registro do Direito com Aluguel, denominada Aluguéis a Receber, na qual consta que temos a receber \$ 100, e damos baixa neste valor. É como se o riscássemos, zerando a conta Aluguéis a receber.

Pois bem, é assim que procedemos em relação às receitas com Aluguéis. Quando chegarmos em 31 de dezembro, também efetuamos o mesmo procedimento final de cada mês. Assim, se neste último dia do ano consultarmos a Ficha da conta Aluguéis Ativos, notaremos que nela constará o valor de R 1.200, que corresponde ao somatório das Receitas de Aluguéis ganhas durante todo o ano e que foram acumuladas nesta data; por outro lado, se consultarmos a Ficha da conta Aluguéis a Receber, perceberemos que nela constará apenas o valor de \$ 100, que corresponde ao aluguel de dezembro a ser recebido em janeiro do próximo ano.

Portanto, você não pode confundir uma conta utilizada para registro de receita (Aluguéis Ativos) com conta utilizada para o registro de Direito (Aluguéis a Receber), pois cada uma delas tem função distinta na Contabilidade.

O mesmo procedimento deve ser adotado em relação aos Aluguéis Passivos (Despesas), Aluguéis a Pagar (Obrigação), Juros Ativos (Receitas), Juros a Receber (Direito), Juros Passivos (Despesas) e Juros a Pagar (Obrigação). (RIBEIRO, 2013 p.52)



3 - NOÇÕES DE DÉBITO E CRÉDITO

Um grande desafio no estudo da contabilidade está na definição de débito e crédito. Na linguagem comum temos as seguintes definições:

- **Débito:** na linguagem comum significa uma situação negativa, desfavorável, saldo negativo em conta bancária, estar em falta com alguém etc.
- **Crédito:** na linguagem comum significa uma situação positiva, favorável, saldo positivo em conta bancária, ou ter crédito no mercado etc.

É muito comum o principiante no estudo contábil ligar o significado das palavras débito e crédito, do ponto de vista técnico com o da linguagem comum, por isso peço a você para que não se ligue ao termo desta maneira, ou seja, fazendo comparações. Vamos entender, com calma, o que estes termos representam para a contabilidade e qual a sua função no processo de geração de informações (RIBEIRO, 2013).

Na contabilidade esses termos “débito e crédito” têm vários significados, aos quais raramente corresponde a linguagem comum. Portanto você principiante no estudo da contabilidade precisa se conscientizar disso para que possa aceitar tais significados para não prejudicar seu aprendizado.

Preciso que neste momento você memorize o seguinte:

1 – Quando representamos os elementos que compõem o Patrimônio (Balanço Patrimonial) em forma de **T** o lado esquerdo que eram os elementos positivos será para nós agora o lado do **débito**.

2 - Quando representamos os elementos que compõem o Patrimônio (Balanço Patrimonial) em forma de **T** o lado direito que eram os elementos negativos será para nós agora o lado do **crédito**.

Vamos utilizar este mesmo conceito para representar as Contas de Resultado, também em forma de T, portanto teremos:

- 1 – Do lado esquerdo da representação gráfica em “T” teremos as despesas sendo o débito.
- 2 – Do lado direito da representação gráfica em “T” teremos as receitas sendo o crédito.

Observemos estas representações como ficaram:

Figura 01 – Gráficos das Contas Patrimoniais e Contas de Resultado

CONTAS PATRIMONIAIS	
ATIVO = DÉBITO	PASSIVO = CRÉDITO
Bens	Obrigações
Direitos	Patrimônio Líquido

CONTAS DE RESULTADO	
DÉBITO	CRÉDITO
Despesas	Receitas

Voltando as terminologias, acredito que você achou estranho dizer que Ativo (bens e direitos) é igual a débito e que Passivo (obrigações) é igual a crédito não é? Esta estranheza ocorre porque para nós a linguagem comum é a que conhecemos. Mas para a contabilidade isso tem uma lógica que logo você irá entender, existem até teorias que explicam isso, porém fiquem por hora com as seguintes definições:

- Contas do **Ativo** são de natureza **devedora**;
- Contas do **Passivo** são de natureza **credora**;
- Contas de **Despesas** são de natureza **devedora**;
- Contas de **Receitas** são de natureza **credora**.

As contas têm como função possibilitar que a Contabilidade registre e controle as operações que modifiquem ou possam modificar a Situação Patrimonial da entidade.

Quanto à definição de como serão registrados os aumentos e as diminuições; através de um débito ou de um crédito, isto dependerá da *natureza* da conta (ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de resultado). A utilização do débito e do crédito para movimentação das contas será foco do nosso estudo sobre Escrituração Contábil.



4 - PLANO DE CONTAS

Por tudo que estudamos até o momento sobre a definição de contas e suas classificações, compreendemos o quão importante elas são para a contabilidade. Você perceberá que é por meio das contas que a contabilidade desempenha seu papel de registro e controle dos fatos que ocorrem nas empresas (BAZZI, 2014).

Para que a escrituração contábil aconteça é necessário que o contabilista tenha em mãos todas as contas necessárias para o processo contábil. Por isso é necessário um **Plano de Contas**, que é o elenco de contas necessárias para a efetivação de todos os registros contábeis da empresa. Ribeiro (2013, p.57), afirma que “O Plano de contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplina as tarefas do Setor de Contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis”. Portanto, o plano de contas é o instrumento que proporciona o registro de todos os fatos que acontecem na empresa de forma estruturada e precisa.

Segundo Bazzi (2014, p. 128), o Plano de contas tem os seguintes objetivos:

- Adaptar-se às exigências dos agentes externos, principalmente às regras da legislação do Imposto de Renda.
- Atender às necessidades informacionais da empresa.
- Observar um formato que seja totalmente compatível com os princípios e com a legislação.

Portanto o Plano de contas proporciona uma visão ampla das informações que são geradas pela contabilidade.

4.1 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

A Lei 6.404/76 e atualizações posteriores sugerem um ordenamento no qual destacam apenas os grupos e subgrupos de contas, ficando a critério de cada empresa, observando suas características e peculiaridades, elaborar um plano de contas em nível mais detalhado de acordo com suas características e necessidades. As contas patrimoniais devem ser agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise financeira (Art. 178, Lei 6.404/76).

Portanto no Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez², da seguinte forma:

- Ativo Circulante;
- Ativo Não Circulante;

O Pronunciamento Contábil CPC 26 (R₅) Apresentação das Demonstrações Contábeis (Brasil, 2011), nos itens 66, 67 e 67A, apresenta a seguinte classificação para o Ativo Circulante e Ativo não Circulante:

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

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

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

67. Esta Norma utiliza o termo “não circulante” para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza associada a longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

No caso do Passivo a classificação será de acordo com o grau de exigibilidade³, dividida em grupo como segue:

- Passivo Circulante;
- Passivo Não Circulante;
- Patrimônio Líquido.

2 Grau de Liquidez é o maior ou menor prazo no qual, Bens e Direitos podem ser transformados em dinheiro. Por exemplo, os Estoques de Mercadorias serão transformados em dinheiro quando forem vendidos à vista; as Duplicatas a Receber, quando forem recebidas, e assim por diante (RIBEIRO 2013, p. 60).

3 Grau de Exigibilidade é o maior ou menor prazo em que as Obrigações devem ser pagas pela empresa. Assim, serão classificadas no Passivo Circulante as Obrigações cujos vencimentos ocorram em prazo inferior a um ano, a contar da data do respectivo Balanço, bem como serão classificados no Passivo não Circulante as Obrigações cujos vencimentos ocorram após um ano da data do respectivo Balanço (RIBEIRO 2013, p. 61).

O Pronunciamento Contábil CPC 26 (R₅) Apresentação das Demonstrações Contábeis (Brasil, 2011), no item 69, apresenta a seguinte classificação para o Passivo Circulante e Passivo não Circulante:

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço;
- (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 73). Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação. ([Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11](#))

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

Para a contabilidade as contas classificadas no **circulante** são aquelas que representam lançamentos dentro de ano de análise ou ano exercício vigente, ou seja, dentro dos próximos 365 dias, tanto para as contas do Ativo, quanto às do Passivo. Se um bem for vendido e o recebimento será no prazo de 365 dias este direito a receber será classificado no Ativo Circulante, já uma dívida contraída e que será exigido o pagamento dentro de 365 dias o registro desta obrigação será registrada no Passivo Circulante. No **não circulante** serão registrados todos os bens e direitos que serão recebidos ou realizados após 365 dias, ou as dívidas que serão pagas após em 365 dias (BAZZI, 2014).

4.2 MODELO SIMPLIFICADO DE PLANO DE CONTAS

Favero *et al*, (2011), apresenta um Modelo Simplificado de Plano de contas que apresentamos a seguir com a codificação numérica:

1 ATIVO

1.1 ATIVO CIRCULANTE

- 1.1.1 Disponibilidades.
- 1.1.2 Créditos.
- 1.1.3 Investimentos Temporários.
- 1.1.4 Estoques.
- 1.1.5 Despesas do Exercício Seguinte.

1.2.ATIVO NÃO CIRCULANTE

- 1.2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo
 - 1.2.1.1 Créditos.
 - 1.2.1.2 Investimentos Temporários.
 - 1.2.1.3 Despesas de Exercícios Seguintes.
- 1.2.2 Investimentos.
- 1.2.3 Imobilizado.
- 1.2.4 Intangível.

- 1.3 CONTAS DE COMPENSAÇÃO
 - 1.3.1 Contratos e Empenhos.
 - 1.3.2 Riscos e Ônus Patrimoniais.
 - 1.3.3 Valores de Terceiros.
 - 1.3.4 Valores em Poder de Terceiros.

2 PASSIVO

2.1 PASSIVO CIRCULANTE

2.2 PASSIVO NÃO CIRCULANTE

2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 2.3.1 Capital Social.
- 2.3.2 (-) Capital a Integralizar.
- 2.3.3 Reservas de Capital.
- 2.3.4 Ajustes de Avaliação Patrimonial.
- 2.3.5 Reservas de Lucros.
- 2.3.6 Lucros ou Prejuízos Acumulados.
- 2.3.7 (-) Ações em Tesouraria.

2.4 CONTAS DE COMPENSAÇÃO

- 2.4.1 Contratos e Empenhos.
- 2.4.2 Riscos e Ônus Patrimoniais.
- 2.4.3 Valores de Terceiros.
- 2.4.4 Valores em Poder de Terceiros.

3 CONTAS DE RESULTADO

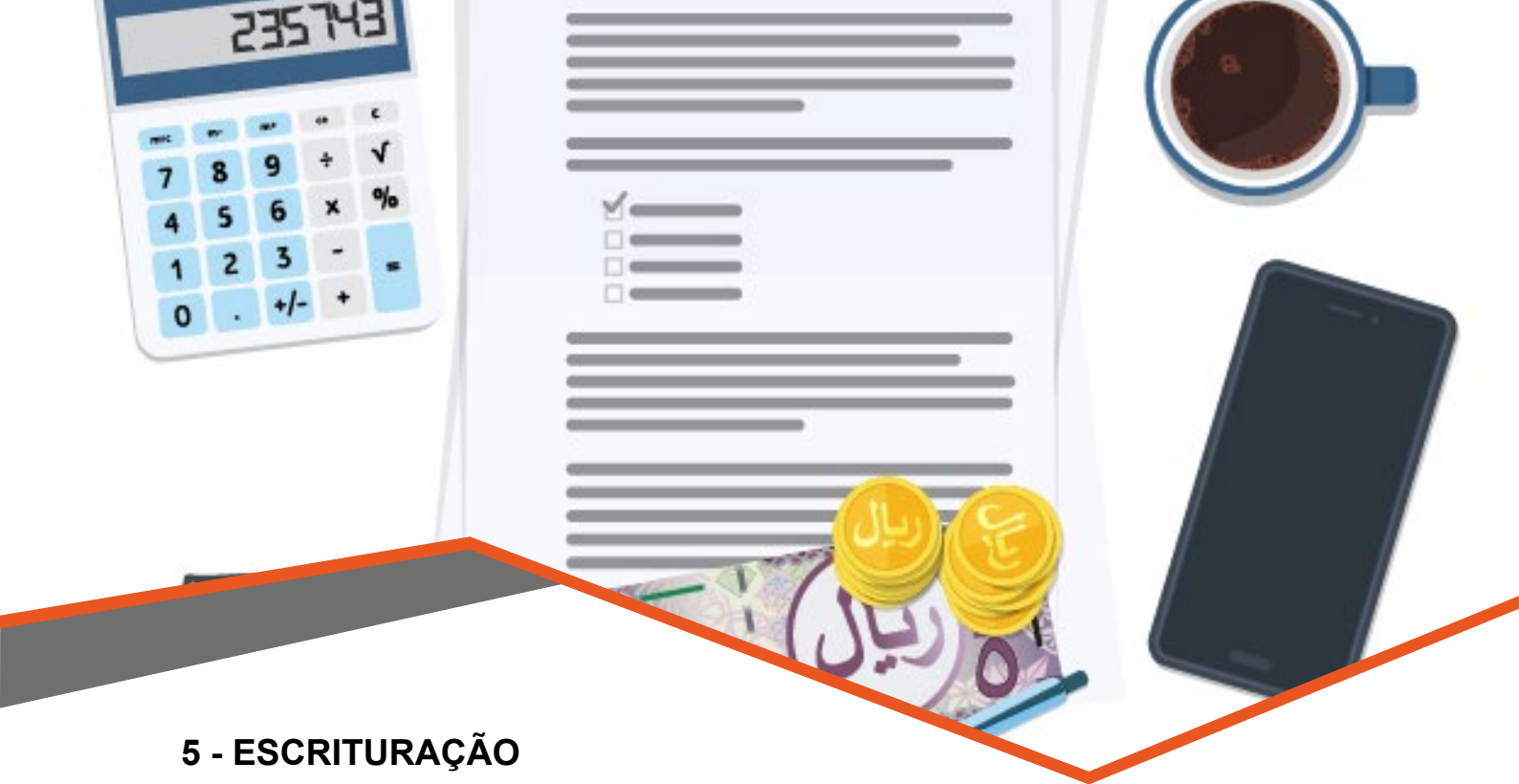
- 3.1 Receitas Operacionais.
- 3.2 Custo das Mercadorias Vendidas.
- 3.3 Despesas Operacionais.
- 3.4 Outras Receitas e Outras Despesas.
- 3.5 Provisões.
- 3.6 Participações e Contribuições.
- 3.7 Resultado do Exercício.

Podemos observar que neste Modelo de Plano de Contas constam apenas os grupos e subgrupos, mas precisamos, para maior entendimento detalhá-lo um pouco mais, para que fique claro como dispor as contas do Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e as Contas de Resultado. Este estudo detalhado será feito quando estudarmos o Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício na unidade IV.

Após a explanação sobre contas, classificação de contas e a estrutura do Plano de Contas você pode perceber a importância que elas têm para a contabilidade e a atenção especial que precisamos dar na sua classificação. As contas são à base de todo o processo de escrituração que a contabilidade se utiliza para estudar e controlar o patrimônio das entidades.

A classificação das contas se dá por vários critérios, mas o que nos interessa aqui é a divisão em dois grupos: as contas patrimoniais (ativas e passivas) e as contas de resultado (receitas e despesas). Ao serem agrupadas no Plano de Contas conseguimos com que todo o processo de geração de informação que a Contabilidade se propõe possa ser feito para qualquer tipo de empresa.

Passamos agora ao estudo do processo de escrituração contábil. Vamos lá?



5 - ESCRITURAÇÃO

Já estudamos anteriormente que o patrimônio pode ser estudado na forma qualitativa e quantitativa e que podem acontecer eventos que alteram este patrimônio, que são chamados de fatos contábeis. Os atos não alteram o patrimônio já os fatos sim alteram o patrimônio.

Com base nesses fatos, que a partir deste momento passaremos a denominá-los de fatos contábeis, por meio de técnica contábil cujo objetivo é o registro de todos os fatos contábeis em livros próprios se denominada escrituração (BAZZI, 2014).

Para Marion (2009, p. 77), “Escrituração é uma técnica contábil que consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa, etc), todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial”.

O Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002) dispõe sobre a obrigatoriedade dos registros contábeis da seguinte forma:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Podemos concluir que todo o controle do patrimônio da empresa começa pela escrituração de suas operações no Livro Diário e depois há a complementação dos demais livros. Sendo a escrituração a principal técnica de registro, precisamos primeiramente entender como fazer e onde fazer tais registros. Portanto passaremos agora a estudar quais são os livros utilizados para a escrituração.

Para refletir:

A falta de registros contábeis tira da empresa a sua identidade, não permitindo que se conheça o seu passado, nem seu presente e muito menos seu futuro, comprometendo o desenvolvimento da mesma, pois lhe faltam meios, isto é, está desprovida de controles econômico-financeiros permanentes que só a Contabilidade oferece, tornando-se desorganizada e desorientada (MARION, 2009 p. 187).

5.1 LIVROS CONTÁBEIS

Os principais livros utilizados pela contabilidade para registro dos atos e fatos administrativos que ocorrem nas empresas é o Livro Diário e o Livro Razão, esses dois livros são obrigatórios.

A contabilidade ainda utiliza outros Livros Auxiliares como suporte a escrituração do Livro Diário e do Razão como: Caixa, Contas-Correntes, Contas a Receber, Contas a Pagar, Registro de Duplicatas, etc. Com exceção do Livro Caixa que é obrigatório como veremos mais adiante e do Registro de Duplicatas, que é exigido pela Lei nº 5.474/1968 no seu Art. 2^o, os demais livros são facultativos.

Os livros de escrituração contábil devem atender o que determina a legislação, sendo que a principal norma legal a respeito dos livros de escrituração é a Lei nº 6.404/76, o seu art. 177, como segue:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1^o As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2^o A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

I – (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

II – (revogado). ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

§ 3^o As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

§ 4^o As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5^o As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3^o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados

4 Lei nº 5.474/1968 no seu Art. 2^o “No ato da emissão da fatura, dela poderá ser extraída uma duplicata para circulação como efeito comercial, não sendo admitida qualquer outra espécie de título de crédito para documentar o saque do vendedor pela importância faturada ao comprador”.

de valores mobiliários. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

As empresas podem ainda utilizar livros que são exigidos pelas legislações societárias, fiscal, trabalhista e previdenciária, de acordo com o ramo de atividade. Vamos estudar um pouco mais sobre os livros obrigatórios, os quais serão utilizados para a escrituração contábil.

5.1.1 LIVRO DIÁRIO

O Livro Diário é obrigatório (exigido por lei⁵) para todas as empresas, em que são registrados dos fatos contábeis utilizando o método das partidas dobradas em ordem cronológica rigorosa de dia, mês e ano. Deve ser encadernado com folhas numeradas seguidamente, sendo os registros realizados diariamente. Quando a escrituração é realizada mecanicamente o Diário pode ser substituído por fichas que deverão ser numeradas de forma mecânica ou tipograficamente. O registro realizado por meio de computador, as folhas deverão ser numeradas automaticamente pelo programa, no final o livro deve ser encadernado (MARION, 2009).

O Livro Diário encadernado ou em fichas devem conter termo de abertura e de encerramento e ser submetido à autenticação em órgão competente.

No registro dos fatos no Livro Diário deve conter os seguintes dados:

- Data da operação (transação);
- Título da conta a débito e da conta a crédito;
- Valor do débito e do crédito;
- Histórico: são dados fundamentais sobre a operação que está sendo registrada como: número da nota fiscal, número do cheque, etc.

Figura 02 – Modelo de um livro diário

Diário geral número 1				
Data	Conta	Histórico	Débito	Crédito

Fonte: Adaptado de Bazzi (2014)

O Livro Diário é o primeiro que deve ser escriturado, sendo feita a escrituração com

5 Legislação onde conta a obrigatoriedade do Livro Diário: Código Civil – Lei 10.406/2002, art. 1180; Legislação Comercial (Decreto-lei nº 486/1969, art. 5º; legislação Tributária- RIR/1999, art. 258; Legislação Societária Lei nº 6.404/76.

base em documentos que comprovem a ocorrência do fato gerador para registro.

5.1.2 LIVRO RAZÃO

No Livro Razão são controladas as movimentações de cada conta individualmente, sendo transcrito os registros de débito e crédito do Livro Diário. Segundo Ribeiro (2013, p. 82), “O Livro Razão é um livro de grande utilidade para a Contabilidade porque nele é registrado o movimento individualizado de todas as contas. A Escrituração do Livro Razão passou a ser obrigatória a partir de 1991 (art. 14 da Lei nº 8.218 de 29/9/1991)”.

O registro no livro razão deve conter no mínimo as seguintes informações segundo Ribeiro (2013):

- Nome da conta;
- Data do lançamento: dia, mês e ano da ocorrência do fato que alterou o valor do componente patrimonial;
- Contrapartida: conta que completa o lançamento de outra conta que está sendo escriturada;
- Histórico do lançamento: descrição do fato administrativo do evento registrável na escrituração;
- Débito e crédito: indicação do valor que será acrescido ou reduzido do saldo da conta;
- Saldo: diferença entre o somatório dos débitos e o somatório dos créditos;
- D/C: indicação da natureza do saldo – D(devedor) e C(credor).

Figura 03 – Modelo de um livro-razão

Conta:					Código:	
Data	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C

Fonte: Adaptado de Bazzi (2014)

A escrituração é individualizada em uma folha ou ficha para cada conta e os lançamentos seguem a ordem cronológica das operações.

5.2 MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

O Método das Partidas Dobradas foi difundido na Itália por volta do século VX, e se tornou universalmente conhecido através da obra do Frei Luca Pacioli. Tem como ideia central que em qualquer operação realizada na empresa haverá um débito e um crédito de igual valor.

Portanto, por esse método não há devedor sem que haja um credor. Mais uma vez

as palavras “devedor” e “credor” estão a nossa frente, vale a pena lembrarmos o que já estudamos sobre o significado dessas palavras para a Contabilidade e o significado na linguagem comum. Sendo que esses significados são, em muitos casos, opostos ao que normalmente identificamos (RIBEIRO, 2013).

O método não consiste apenas no princípio de que todo débito compreende um crédito, mas também reúne algumas exigências como:

- A conta devedora é sempre inscrita em primeiro lugar e a credora em segundo;
- A conta devedora sempre ocupa a coluna da esquerda e a credora as da direita;

Em seguida veremos como aplicar o Método das Partidas Dobradas, mas antes temos que entender o que significa “lançamentos”. Vamos em frente no nosso estudo contábil.

5.3 LANÇAMENTOS

Lançamento é o registro do fato contábil, devendo conter, para sua correta aplicação alguns elementos essenciais como nos apresenta Ribeiro (2013):

- Data da ocorrência do fato;
- Conta a ser debitada;
- Conta a ser creditada;
- Histórico;
- Valor.

Para que esta identificação das contas a serem debitadas e creditadas seja mais clara precisamos relembrar a natureza das Contas Patrimoniais e das Contas de Resultado:

- Contas Patrimoniais
 - ✓ **Ativo** (natureza devedora): aumenta o valor com o **débito**, diminui o valor com o **crédito**;
 - ✓ **Passivo** (natureza credora): aumenta o valor a **crédito**, diminui o valor com o **débito**;
 - ✓ **Patrimônio Líquido** (natureza credora): aumenta o valor a **crédito**, diminui o valor com o **débito**;
- Contas de Resultado
 - ✓ **Despesas**: toda vez que ocorrer uma despesa a conta deverá ser debitada;
 - ✓ **Receitas**: toda vez que se realizar uma receita a conta deverá ser creditada.

Podemos representar as contas no gráfico em “T” como visto anteriormente, portanto as informações sobre a natureza das contas podem ser representadas da seguinte forma:

Figura 04 – Quadro auxiliar de escrituração

ATIVO		PASSIVO	
Aumento	Redução	Redução	Aumento
Débito	Crédito	Crédito	Débito

DESPESAS		RECEITAS	
Quando ocorrer despesa	Estorno ou encerramento	Estorno ou encerramento	Quando ocorrer receita
Débito	Crédito	Débito	Crédito

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2013)

O uso da data é para que a ordem cronológica dos fatos seja seguida corretamente, a conta a ser debitada e aquela a ser creditada são informações necessárias para que se possam identificar as operações, por exemplo:

Móveis → conta debitada
 Caixa → conta creditada

Observando o lançamento, pode-se perceber que ele representa a contabilização de uma compra de Móveis à vista, não havendo necessidade de conhecer o fato, pois de acordo com a natureza das contas utilizadas pode-se identificar claramente a operação que foi contabilizada.

Vamos tomar como exemplo o seguinte fato administrativo ocorrido: Compra a vista de Móveis e Utensílios no dia 10/03/20x9, da empresa J.C. Ltda., conforme nota fiscal nº 201, no valor de \$ 600,00. O lançamento a ser efetuado no Livro Diário fica da seguinte forma:

Livro Diário:

Data: 10/03/20x9;

D – Móveis e Utensílios;

C – Caixa.

Histórico: A compra de Móveis e Utensílios de J.C.Ltda. conf. NF nº 201....\$ 600,00

Lembrando que D(débito) e C(crédito) são terminologias contábeis utilizadas para registrar a movimentação ocorrida em uma conta.

5.3.1 FÓRMULAS DE LANÇAMENTO

Fórmulas de lançamento são o conjunto de elementos representativos do débito e do crédito. De acordo com o fato ocorrido e objetivando a redução de tempo e custo dos serviços contábeis, os lançamentos podem ser efetuados de várias formas como segue:

1) Lançamento de primeira fórmula:

São lançamentos utilizando apenas um débito e um crédito: Ex.: compra de móveis à vista

Conta debitada = Móveis
Conta creditada = Caixa

2) Lançamento de segunda fórmula:

São lançamentos que podem ser elaborados com apenas um débito e mais de um crédito: Ex.: compra de móveis sendo parte à vista em dinheiro e parte a prazo.

Conta debitada = Móveis
Conta creditada = Caixa
Conta creditada = Duplicatas a Pagar

3) Lançamento de terceira fórmula:

São lançamentos que podem ser elaborados com mais de um débito e apenas um crédito: Ex.: compra de móveis e mercadorias com pagamento à vista.

Conta debitada = Móveis
Conta debitada = Mercadorias
Conta creditada = Caixa

4) Lançamento de quarta fórmula:

São lançamentos que podem ser elaborados com mais de um débito e mais de um crédito: Ex.: Venda de mercadorias, parte a vista e parte a prazo.

Conta debitada = Caixa
Conta debitada = Duplicatas a receber
Conta creditada = Venda à Vista
Conta creditada = Venda a prazo

5.3.2 REGISTROS CONTÁBEIS NO LIVRO RAZÃO

Estudamos anteriormente as características do Livro Razão, porém para facilitar o processo didático utilizaremos o Razão em forma de “T”, como segue:

DÉBITO	CRÉDITO
Lado esquerdo	Lado direito
Lançamentos a débito	Lançamentos a crédito

Vamos utilizar o exemplo do lançamento efetuado no Livro Diário para transcrevê-lo no razão. Ex.: Compra à vista de Móveis e Utensílios no dia 10/03/20x9, da empresa J.C. Ltda., conforme nota fiscal nº 201, no valor de \$ 600,00.

Móveis e Utensílios	Caixa
600,00	600,00

Podemos observar que no caso das contas utilizadas para o registro do fato são Contas Patrimoniais (Ativo), portanto, quando registramos o valor da compra na conta Móveis e Utensílios o valor está do lado esquerdo do “T” indicando que o valor em móveis está sendo aumentado, enquanto que na conta Caixa o valor foi registrado do lado direito que significa a diminuição do valor em caixa devido ao pagamento a vista da compra efetuada.

5.3.3 APLICAÇÃO PRÁTICA DE ESCRITURAÇÃO – LIVRO DIÁRIO E RAZÃO

Após termos estudado a estrutura dos livros obrigatórios (Diário e Razão) vamos fazer uma atividade prática de aplicação, desde sua constituição até a contabilização dos fatos ocorridos em um período.

NOTA:

Convido você a pegar uma folha para fazer os lançamentos, junto comigo, no Livro Diário e depois faremos a contabilização no Livro Razão. Acompanhar fazendo será muito importante para o seu aprendizado.

Considere que a Empresa J.C. Ltda, teve suas atividades iniciadas em janeiro de 2019. Durante o mês de janeiro ocorreram diversos fatos. Vamos efetuar os registros contábeis através de lançamentos nos Livros Diário e Razão.

- **Primeiro faremos todos os lançamento no Livro Diário**

- 1) No dia 07/01/2019 ocorreu à subscrição do capital de \$ 50.000,00, sendo integralizado pelos sócios em dinheiro.

Contabilização:

Data: 07/01/2019;

D – Capital a Integralizar;

C – Capital Social;

Hist.: Pela subscrição do capital de \$ 50.000,00.

D – Caixa;

C – Capital a Integralizar;

Hist.: Pela integralização do capital de \$ 50.000,00 em dinheiro.

Obs.: foram feitos dois lançamentos, pois houve dois fatos no mesmo dia, primeiro a subscrição de capital e depois a integralização.

- 2) Em 09/01/2019 a empresa adquire móveis e utensílios de M.G. Móveis Ltda, conforme N.F. 205, no valor de \$ 5.000,00, pagos à vista em dinheiro.

Contabilização:

Data: 09/01/2019;

D – Móveis e Utensílios;

C – Caixa;

Hist.: Compra à vista de móveis e utensílios conf. N.F.205 de M.G. Móveis Ltda...\$ 5.000,00.

- 3) Em 14/01/2019 a empresa comprou máquinas e equipamentos da empresa A.A. Ltda, conforme N.F. 399, no valor de \$ 10.000,00, sendo o pagamento realizado em dinheiro no valor de \$ 5.000,00 e o restante para pagamento em 45 dias.

Contabilização:

Data: 14/01/2019;

D – Máquinas e equipamentos;

C - Caixa;

C – Duplicatas a pagar;

Hist.: Compra a prazo de máquinas e equipamentos de A.A. Ltda, conf. N.F.399...\$ 10.000,00.

- 4) Em 17/01/2019 adquiriu mercadorias para revenda no valor de \$ 8.000,00 de Comercial Gama Ltda, conforme N.F. 1002, pagamento em 30 dias.

Contabilização:

Data: 17/01/2019;

D – Mercadorias;

C – Fornecedores;

Hist.: Compra a prazo de mercadorias de Comercial Gama Ltda, conf. N.F.1002...\$ 8.000,00.

- 5) Em 22/01/2019, ocorreu a abertura de uma conta bancária no Banco ABC S.A., sendo efetuado um depósito no valor de \$ 15.000,00.

Contabilização:

Data: 22/01/2019

D – Banco ABC S.A.

C - Caixa

Hist.: Depósito bancário, conforme recibo\$ 15.000,00.

- **Agora faremos a transcrição dos valores dos lançamentos do Livro Diário para o Livro Razão.**

Capital a Integralizar		Capital Social		Caixa	
(1) 50.000,00	50.000,00 (2)		50.000,00 (1)	(1) 50.000,00	5.000,00 (2)
					5.000,00 (3)
					15.000,00 (5)
				50.000,00	25.000,00
				25.000,00	

Móveis e Utensílios		Máquinas e Equipamentos		Duplicatas a pagar	
(2) 5.000,00		(3) 10.000,00			5.000,00 (3)

Mercadorias		Fornecedores		Banco ABC Ltda	
(4) 8.000,00			8.000,00 (4)	(5) 15.000,00	

Após os lançamentos no Razão, podemos observar que no caixa houve mais movimentações, por isso foi necessário efetuarmos a somatória de débitos e de créditos para encontrar o valor restante em caixa. Note que ao lado dos valores no Razão tem o número correspondente do lançamento do Livro Diário para que você possa acompanhar o processo mais facilmente.

5.4 BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

O Balancete de verificação é um relatório ordenado dos saldos do Razão, devendo ser apresentado uma coluna para saldos devedores e outra para saldos credores. Como a contabilização é feita pelo Método das Partidas Dobradas, sendo que para cada débito há um crédito de igual valor, fica evidente que o total das contas devedoras será igual ao total das contas credoras (BAZZI, 2014).

O balancete de verificação do razão é a relação de contas com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são: identificação da entidade; data a que se refere; abrangência; identificação das contas e respectivos grupos; saldos das contas, indicando se devedores ou credores; soma dos saldos devedores e credores. O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente (BAZZI, 2014).

A contabilidade utiliza o balancete de verificação como uma espécie de conciliação. Os balancetes podem ser apresentados com apenas duas colunas, ou com diversas colunas, de acordo com o interesse e necessidade dos usuários pela informação contábil (FAVERO *et al.*, 2011). Portanto apresentamos agora exemplos de modelos de Balancetes em duas, quatro e seis colunas.

1) Balancete de verificação apresentado em duas colunas

Empresa J.C. Ltda

Balancete de Verificação levantado em 31/01/2019

CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
Total.....		

2) Balancete de verificação apresentado em quatro colunas

Empresa J.C. Ltda

Balancete de Verificação levantado em 31/01/2019

CONTAS	MOVIMENTO DO MÊS		SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR
Total.....				

3) Balancete de verificação apresentado em seis colunas

Empresa J.C. Ltda

Balancete de Verificação levantado em 31/01/2019

CONTAS	SALDOS ANTERIORES		MOVIMENTO DO PERÍODO		SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR	DEVEDOR	CREDOR
Total.....						

Como o balancete de verificação é elaborado com os saldos do Razão, vamos utilizar como exemplo os saldos do Razão da Empresa J.C. Ltda, assim teremos a elaboração do Balancete, que neste caso será de duas colunas.

Empresa J.C. Ltda
Balancete de Verificação levantado em 31/01/2019

CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
Caixa.....	25.000,00	
Banco ABC S.A.....	15.000,00	
Mercadorias	8.000,00	
Móveis e Utensílios	5.000,00	
Máquinas e Equipamentos	10.000,00	
Fornecedores		8.000,00
Duplicatas a pagar		5.000,00
Capital Social		50.000,00
Total.....	63.000,00	63.000,00

Podemos observar neste exemplo que o total das contas devedoras é igual ao total das contas credoras, isso porque os lançamentos efetuados pelo Método das Partidas Dobradas, sendo feito corretamente, nos garante isso. Vale lembrar que os saldos devedores neste caso são contas patrimoniais (Ativo) e as de saldo credor são patrimoniais (Passivo), sendo que as contas do Passivo são origens de recursos e as do Ativo são as aplicações dos recursos vindos dos sócios pela integralização de capital, ou de terceiros mediante a compra efetuada a prazo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro (a) aluno (a) espero que esta unidade tenha agregado valor aos seus estudos. Nesta unidade o nosso foco foi os procedimentos contábeis. Fizemos uma viagem no mundo das contas, estudamos suas classificações, vimos sua importância no processo de geração de informação. É nas contas que se fundamenta toda a escrituração contábil. Observamos que para que a escrituração aconteça de maneira ordenada, às contas são agrupadas e ordenadas em um Plano de Contas.

A escrituração é feita sob a forma de lançamentos contábeis e para isso temos vários livros previstos e fundamentados pela legislação vigente, alguns obrigatórios, outros auxiliares para a contabilidade.

Estudamos dois dos livros obrigatórios, **Livro Diário** cujo são registrados os fatos que ocorrem na entidade, sendo feito em ordem cronológica, seguindo alguns itens essenciais para o registro, o **Livro Razão** onde é feita a transcrição dos lançamentos feitos no livro diário para que possamos apurar os saldos finais das contas. Toda a escrituração é feita pelo Método das Partidas Dobradas, difundido na Itália por volta do século VX, e se tornou universalmente conhecido através da obra do Frei Luca Pacioli, onde para cada débito há um crédito de igual valor.

Tomando como exemplo prático os fatos ocorridos na Empresa J.C. Ltda, fizemos

os lançamentos no Livro Diário, desde a subscrição do Capital e a movimentação no seu primeiro mês de atividades. Logo após transcrevemos os lançamentos para o Razão e apuramos os saldos de cada conta.

Por fim, estudamos o Balancete de Verificação, que para a Contabilidade, é uma forma de apuração ou verificação se o método das partidas dobradas, utilizado para a escrituração dos fatos foi aplicado corretamente. Neste balancete o total das contas de natureza devedora é igual ao total das contas credoras, isso nos garante que os lançamentos foram feitos de maneira adequada.

Espero que os conteúdos e exemplos práticos aqui apresentados tenham lhe ajudado no entendimento dos procedimentos contábeis e na geração de informação. Depois de todo este conhecimento agregado iremos para a próxima unidade onde falaremos sobre demonstrações financeiras e movimentação com mercadorias.

REFERÊNCIAS

BAZZI, Samir. **Contabilidade em ação**. Curitiba: Intersaberes, 2014. Disponível em: <https://bv4.digitalpages.com.br>

BRASIL. Lei 5.474 de 18 de Julho de 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L5474.htm

BRASIL. Lei no 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm Acesso em 01/03/2019.

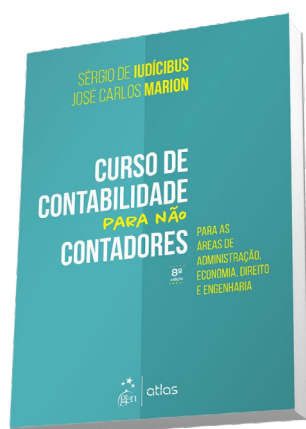
BRASIL. **NBC TG 26 (R5 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em :<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>

BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, subchefe para Assuntos Jurídicos. **LEI Nº10.406**, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em 26/02/2019.

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. V. 1, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.



Curso de Contabilidade para não Contadores

Sérgio de Iudicibus e José Carlos Marion

Editora Atlas

Ano: 2018

Sinopse do livro: Este é o primeiro livro voltado especificamente para disciplinas de Contabilidade dos cursos de graduação que não visam formar contadores, mas sim profissionais que serão usuários da Contabilidade. Sua linguagem evita termos excessivamente técnicos, simplificando conceitos considerados complexos, e desmistifica algumas ideias tidas como inacessíveis ao não contador.

Curso de contabilidade para não contadores é uma obra atual que abrange a Contabilidade moderna e aspectos da Lei das Sociedades por Ações como balanço social, valor adicionado e fluxo de caixa.

Nesta 8ª edição, todo o conteúdo que trata da definição das demonstrações financeiras foi atualizado em conformidade com as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em aderência aos pronunciamentos publicados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Além disso, foram inseridos novos exercícios dos principais exames.

Livro-texto para as disciplinas Contabilidade Geral/Introdução à Contabilidade, Custos e Análise de Demonstrações Financeiras dos cursos de graduação em Economia, Administração, Direito e Engenharia. Recomendado para programas de reciclagem profissional nas áreas de Administração, Economia, Engenharia e Direito. Leitura de relevante interesse para profissionais de áreas não contábeis.

UNIDADE IV

Demonstrações Contábeis e Operação com Mercadorias

Professora Ma. Célia Martelli Biazebete



Plano de Estudo:

- Demonstrações Contábeis;
- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Operação com Mercadorias;
- Inventário Periódico;
- Inventário Permanente;
- Apuração Extracontábil e Contábil;
- Critério de Avaliação de Estoques.

Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer as Demonstrações Contábeis determinadas pela Legislação;
 - Estudar o Balanço Patrimonial, seus grupos e subgrupos;
- Conhecer a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício e sua finalidade para as empresas;
 - Saber como é contabilizado a Operação com Mercadorias e como fazer o controle dos estoques;
- Fazer o controle dos estoques utilizando os critérios de avaliação de estoque: PEPS, UEPS e MPM.



INTRODUÇÃO

Caro(a) aluno(a) chegamos ao início de mais uma unidade do nosso estudo contábil. Espero que até o momento tudo que foi apresentado no material tenha ajudado no seu aprendizado. Passamos pela origem e evolução da contabilidade, como está estruturado o patrimônio das empresas, pois ele é o nosso objeto de estudo. Estudamos o que são contas, sua função e classificações e por fim estruturamos um Plano de Contas, que é a base para toda a contabilização. Vimos como utilizar o Método das Partidas Dobradas e do débito e do crédito, comparando a linguagem comum à linguagem contábil.

Passamos pela escrituração utilizando o débito e o crédito nos Livros Contábeis obrigatórios, Livro Diário e Livro Razão e chegamos ao Balancete de Verificação, relatório utilizado pela contabilidade para a verificação se os registros dos fatos contábeis foram feitos de maneira correta utilizando o Método das Partidas Dobradas, onde a soma dos débitos tem que ser igual à soma dos créditos.

Com o conhecimento acumulado até agora você já pode me acompanhar em mais uma unidade. Na quarta unidade vamos conhecer as demonstrações contábeis, focando no Balanço Patrimonial, principal demonstração financeira, utilizada por todas as empresas. Veremos seus grupos e subgrupos e o que registrar em cada um deles. A Demonstração do Resultado do Exercício e sua estrutura dedutível, ou seja, iremos confrontar as receitas com as despesas a fim encontrar o resultado da empresa em um determinado período.

Por fim, iremos entender como é controlado os estoques de mercadorias, quais ferramentas são utilizadas para este controle. Entenderemos o que é Inventário Periódico e Inventário Permanente. Faremos passo a passo a Apuração Extracontábil e Apuração Contábil. Utilizaremos os Critérios de Avaliação de Estoques (PEPS, UEPS e MPM) que você irá conhecer o que significa e suas funções para o controle dos estoques e quais as diferenças entre eles.

Nossa disciplina de Contabilidade Geral está chegando ao fim, estamos na última unidade de nossos estudos, espero que você esteja gostando de caminhar pelo mundo da Contabilidade. Convido você para me acompanhar e conhecer um pouco mais, preparado? Vamos lá!

Bons Estudos!!!



1 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis de acordo com a Lei nº 6.404/1976 são denominadas de demonstrações financeiras, sendo os relatórios que as empresas elaboram fundamentados nas informações contábeis de seus registros. O objetivo das demonstrações é fornecer informações sobre a empresa e seu desempenho para os usuários para que possa ser útil e dar suporte à tomada de decisões.

O artigo 176 da Lei nº 6.404/1976 determina que ao final de cada exercício social a empresa deve elaborar, com base em sua escrituração, as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstração do Valor Adicionado.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pode na empresa ser substituído pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que apresenta todas as alterações que ocorreram no Patrimônio Líquido e a destinação dos lucros para reservas. A Demonstração do Valor Adicionado é obrigatória somente para Sociedades Anônimas de Capital Aberto. As Demonstrações elaboradas pelas empresas devem ser transcritas no Livro Diário (BAZZI, 2014).

Como estamos ainda fundamentando a Contabilidade com estudos sobre o patrimônio e suas variações, iremos focar nossos esforços no estudo detalhado do Balanço Patrimonial, que é uma demonstração obrigatória para todas as empresas e na Demonstração do Resultado do Exercício, que é a demonstração na qual vamos confrontar receitas com despesas de acordo com o Regime de Competência, para encontrarmos o resultado do período, ou seja, se a empresa em suas operações obteve resultado positivo (lucro) ou resultado negativo (prejuízo). As demais demonstrações serão foco de estudos posteriores.

1.1 BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira que apresenta o patrimônio de forma estática, ou seja, em um dado momento na sua forma qualitativa e quantitativa como estabelece o artigo 178 da Lei nº 6.404/1976:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II – passivo não circulante; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Observe a seguir um modelo de Balanço Patrimonial com seus grupos e subgrupos em que se divide o Ativo, Passivo e suas contas redutoras:

Quadro 1 – Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
FINDO EM / /	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Disponibilidades	Fornecedores
Caixa	Empréstimos Bancários
Banco conta movimento	Obrigações Trabalhistas
Créditos	Obrigações Sociais e Fiscais
Duplicatas a Receber	Obrigações Provisionadas
Outros Créditos	Outras Obrigações
Estoques	Passivo não Circulante
Mercadorias para Revenda	Passivo Exigível a Longo Prazo
Despesas do Exercício Seguinte	Fornecedores
Prêmios de Seguros a Apropriar	Financiamentos
Ativo não Circulante	Outras Obrigações
Ativo Realizável a Longo Prazo	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Créditos	Capital Social
Duplicatas a Receber	Capital Social
Investimentos	(-) Capital a Integralizar
Ações em Outras Companhias	Reservas de Capital
Imobilizado	Ajustes de Avaliação Patrimonial
Imóveis em uso	Reservas de Lucros
Veículos	Lucros ou Prejuízos Acumulados
Móveis e Utensílios	
Máquinas e Equipamentos	
(-) Depreciação Acumulada	
Intangível	
Fundo de Comércio	
Marcas e Patentes	
(-) Amortização Acumulada	

Fonte: Favero et al., (2011, p.67)

Segundo Favero *et al* (2011 p. 149), a classificação das contas dentro de cada grupo e subgrupo dar-se-á da seguinte maneira:

1 Ativo Circulante: serão classificados aqui as disponibilidades, os direitos realizáveis, os estoques e as despesas antecipadas cuja realização ocorrerá em até 12 (doze) meses.

- 1.1 Disponibilidades: valores em caixa e em estabelecimentos bancários com direito a imediata utilização.
- 1.2 Créditos: direitos a receber em decorrência de vendas a prazo e outras operações cujo prazo de realização seja até 12 meses.
- 1.3 Investimentos Temporários: Valores aplicados de caráter temporário, cujo prazo seja inferior a 12 meses.
- 1.4 Estoques: Mercadorias para revenda e demais itens que são ativados para posterior utilização.
- 1.5 Despesas do Exercício Seguinte: Despesas cujo fato gerador ainda não ocorreu, mas que por terem sido pagas ou contratadas foram registradas para posterior apropriação.

2 Ativo não Circulante: serão classificados aqui os direitos realizáveis, investimentos temporários e despesas pagas antecipadamente cujas realizações ocorrerão em prazo superior a 12 meses, bem como investimentos de caráter permanente, os bens imobilizados e o intangível.

2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo: são classificados neste grupo os valores a receber, os investimentos temporários e as despesas antecipadas cujo prazo de realização ou apropriação ocorrerá em prazo superior a 12 meses, sendo subdividido em:

- 2.1.1 Créditos: direitos a receber decorrentes de transações efetuadas cujo vencimento dar-se-á em prazo superior a 12 meses.
- 2.1.2 Investimentos Temporários: valores aplicados de caráter temporário, cujo prazo de resgate seja após 12 meses.
- 2.1.3 Despesas de Exercícios Seguintes: despesas cujo fato gerador ainda não ocorreu, mas que por terem sido pagas ou contratadas foram registradas na época do pagamento, cuja apropriação dar-se-á em exercícios futuros.

2.2 Investimentos: participações permanentes em outras sociedades e outros investimentos que não se destinem à (s) atividade (s) principal (is) da empresa.

2.3 Imobilizado: bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou exercícios com a finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

2.4 Intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercícios com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Portanto serão registrados no Ativo Circulante todos os ativos de alta liquidez, ou seja, aqueles bens e direitos que se espera ser realizado, vendido ou consumido durante seu Ciclo Operacional¹, esperando que seja realizado no prazo de até 12 meses após a data do balanço.

No caso do Passivo teremos também a classificação de circulante e não circulante definidas por Favero *et al* (2011 p.150), como:

¹ Ciclo Operacional é o tempo que demora para se produzir, vender e receber o produto. No caso da pecuária, esses prazo (ciclo operacional) pode ser, por exemplo, de três anos. Nesse caso, o curto prazo seria os três anos. Portanto, sempre que o ciclo operacional ultrapassar um ano, o curto prazo será o tempo do ciclo operacional (MARION, 2009 p. 67).

3 Passivo Circulante: serão registradas as obrigações a pagar pela empresa, com vencimento até 12 meses. A lei não sugere subdivisões nesse grupo de contas ficando a critério das empresas, de acordo com suas necessidades, criar subgrupos. Sugerimos a subdivisão em: Obrigações Operacionais, Obrigações Financeiras, Obrigações com Sócios ou Acionistas, Outras Obrigações, e Obrigações Provisionadas.

4 Passivo não Circulante: são registradas as obrigações a pagar pela empresa com vencimento superiores a 12 meses. A lei não sugere subdivisões nesse grupo de contas ficando a critério das empresas, de acordo com suas necessidades, criar subgrupos.

5 Patrimônio Líquido: destinado ao registro dos recursos dos sócios injetados na empresa como Capital Social, mais os resultados das operações. Compreende, portanto, o Capital e as Reservas, sendo subdividido em:

5.1 Capital: montante do capital subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada do Capital Social da empresa. Compreenderá o valor dos recursos investidos pelos proprietários na empresa, e será modificado somente quando houver alteração do contrato social, decisão de assembleia e outras, dependendo do tipo de sociedade.

5.2 Reservas de Capital: serão classificadas como reservas de capital, de acordo com os §§ 1º e 2º do art. 182 da lei 6.404/76 e alterações posteriores.

5.3 Ajuste de Avaliação Patrimonial: serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao princípio da competência, às contrapartidas de aumento ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, nos casos previstos em Lei.

5.4 Reservas de Lucros: reservar constituídas pela apropriação de lucros da empresa tais como: Reserva Legal, Reserva Estatutária, reservas para Contingência, etc.

5.5 Lucro ou Prejuízos Acumulados: para pequenas e médias empresas serão registrados neste subgrupo os lucros retidos ou prejuízos acumulados de períodos anteriores. Para as grandes companhias e companhias abertas observar a legislação pertinente.

5.6 Ações em Tesouraria: as ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta Patrimônio Líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Diante do exposto podemos destacar que no Passivo Circulante estão registradas as obrigações (dividas) da empresa que vencerão em até 12 meses e que no Passivo não Circulante tais dividas terão vencimento posterior a 12 meses. Já no Patrimônio Líquido, são registrados o Capital Social vindo do investimento dos sócios e as reservas destinadas de acordo com a lei em decorrência dos resultados (lucros) obtidos pela empresa no decurso de suas operações.

Outro item a ser destacado são as Contas de Compensação (Ativas e Passivas), onde são registradas as contas de controle das responsabilidades assumidas, dos valores em poder de terceiros, dos valores de terceiros em poder da empresa etc. Os valores das contas de compensação ativas deverão ser iguais aos da compensação passiva, pois no processo de contabilização as contas ativas fazem contrapartida com as contas passivas e vice-versa (FAVERO, 2011).

SAIBA MAIS

A Lei 6.404/76 dispõe sobre as Sociedades por Ações estabelecendo critérios para a classificação das contas, em seu Art. 182 expõe tais critérios sobre o Patrimônio Líquido. Para saber mais sobre o assunto basta acessar:
http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404_1976.htm

Após a explanação sobre contas, classificação de contas e a estrutura do Balanço Patrimonial (grupos e subgrupos) você pode perceber a importância que elas têm para a contabilidade e a atenção especial que precisamos dar na sua classificação. As contas são à base de todo o processo de escrituração que a contabilidade se utiliza para estudar e controlar o patrimônio das entidades.

A classificação das contas se dá por vários critérios, mas o que nos interessa aqui é a divisão em dois grupos: as contas patrimoniais (ativas e passivas) que irão compor o Balanço Patrimonial e as contas de resultado (receitas e despesas) que irão compor a Demonstração do Resultado do Exercício.

1.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas em determinado período. É apresentada de forma dedutível, ou seja, das receitas subtraem-se as despesas indicando assim o resultado (lucro ou prejuízo).

A Demonstração do Resultado do Exercício é fundamentada pela Lei nº 6.404/1976 no artigo 187 como:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos um modelo de Demonstração do Resultado do Exercício:

Quadro 2 – Demonstração do Resultado do Exercício

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
EM _____ / _____ / _____	
RECEITA OPERACIONA BRUTA	
Venda de Mercadorias, produtos e serviços	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	
Abatimentos Concedidos ⁷	
Vendas Canceladas	
Descontos Incondicionais Concedidos	
Impostos e Contribuições sobre Vendas	
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	
(-) CUSTOS OPERACIONAIS	
Custos das Mercadorias/Produtos Vendidos ou Serviços Prestados	
(=) LUCRO BRUTO	
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	
Despesas com vendas	
Despesas Gerais e Administrativas	
Outras Despesas Operacionais	
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO	
(+/-) Resultado Financeiro	
Receitas Financeiras	
Despesas Financeiras	
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IR E CSLL	
(-) Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
(-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
(=) Resultado Líquido do Exercício	

Fonte: Adaptado de Favero *et al.*, (2011, p.67)

A Demonstração do Resultado do Exercício como o próprio nome diz, é um relatório que evidencia o resultado da empresa em determinado período. A estrutura apresentada da demonstração contempla primeiramente as receitas e depois as despesas e os custos do exercício, permitindo a análise de desempenho econômico-financeiro da empresa.

Para melhor entendimento da estrutura e informações constante na demonstração, vamos entender os conceitos básicos.

1.2.1 Receita Bruta de Vendas

A receita para empresa corresponde à contrapartida obtida pela venda de mercadorias (comercio) dos produtos (indústria) e dos serviços prestados (empresa de serviços). A receita se realiza no momento em que há a entrega das mercadorias ao cliente, ou seja, no momento em que ocorre a transmissão da propriedade do bem. No CPC PME R1 (Comitê de Pronunciamento Contábil PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas) no item 2.23 temos a seguinte definição de receita como sendo os “aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do Patrimônio Líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade”.

Portanto considera-se Receita Bruta de Vendas os eventos como: vendas à vista e a prazo, venda com recebimento de outro ativo, juros gerados por uma aplicação financeira, ou o desconto obtido na liquidação de alguma dívida.

1.2.2 Deduções da Receita Bruta

Na venda de mercadorias ou serviços são cobrados alguns valores dos clientes, mas que para empresa eles não contribuem para a geração de lucros, por isso denominamos estes valores de Deduções da Receita Bruta, segundo Ribeiro (2013) são eles:

- Descontos e abatimentos: que compõem a receita bruta, mas não são recebidos dos clientes pela empresa por promoções ou descontos concedidos.
- Devolução de Vendas; ocorre quando o cliente devolve a mercadorias por diversos motivos como: valor do produto, inconformidade com o pedido, mercadoria com defeitos, etc.
- Impostos e Contribuições sobre a venda: são aqueles gerados no momento da venda, podendo variar proporcionalmente à venda, isto é quanto maior for a venda maior será o montante de impostos a serem deduzidos. Os mais comuns são:
 - ✓ *Federal*: IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); PIS (Programa de Integração Social); COFINS (Contribuição para a Seguridade Social)
 - ✓ *Estadual*: ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços);
 - ✓ *Municipal*: ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

1.2.3 Custos Operacionais

Os custos são todos os gastos consumidos durante o processo de produção, sendo medidos monetariamente para a produção de bens e serviços. Também são considerados custos a remuneração dos fatores de produção (mão de obra, capital, máquinas, instalações, materiais e serviços) utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Os custos podem ser divididos em: matéria-prima, mão de obra direta e Custos indiretos de produção.

O cálculo dos custos é tão importante no processo de geração de informação nas empresas que existe uma contabilidade específica para tratar deste assunto: a Contabilidade de Custos, hoje, mais do que nunca, há uma preocupação em reduzir custos para tornar o produto mais competitivo e mais rentável (MARION, 2009).

Destacamos que da Receita Operacional Líquida, se deduz os Custos Operacionais para obter o Resultado Operacional Bruto ou Lucro Operacional Bruto, o qual sofrerá as deduções das Despesas Operacionais.

1.2.4 Despesas operacionais

Segundo Marion (2009, p. 102), as despesas operacionais “são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações”, ou seja, são todas as despesas que a empresa se sacrifica para a manutenção de sua atividade e obtenção de receita. Podemos ter na empresa:

- Despesas com vendas: aquelas necessárias para colocação do produto junto aos consumidores;

- Despesas Administrativas: aquelas necessárias no processo de administrar ou dirigir a empresa são gastos nos escritórios que visam à direção ou gestão;
- Despesas Financeiras: aquelas que remuneram o capital de terceiros em posse da empresa como juros, comissões bancárias, etc, sendo compensadas com as receitas financeiras em decorrência dos juros ganhos nas aplicações financeiras.

O art. 187 da Lei n.º 6.404/76, estabelece que, para se chegar ao lucro operacional, serão deduzidas as “despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais”.

Do Resultado Operacional Bruto, deduzem-se as Despesas Operacionais para obter Resultado Antes dos Impostos sobre o Lucro, o qual será calculado o Imposto de Renda das Pessoas Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O resultado final da Demonstração do Resultado do Exercício, ou seja, o lucro ou prejuízo será transferido para o Balanço Patrimonial no grupo do Patrimônio Líquido como “Lucros ou Prejuízos Acumulados”. Devemos destacar que, segundo a Lei 6.404/76, com suas posteriores atualizações, não se deve ter mais saldo na conta Lucros Acumulados (patrimônio líquido), portanto deve-se distribuir o lucro para as reservas ou como dividendos para os acionistas, contudo, durante o ano, é possível que essa conta tenha saldo e vá acumulando o lucro durante o ano, mas no final do exercício o saldo deve ser distribuído.



2 - OPERAÇÃO COM MERCADORIAS

As mercadorias são os bens que a empresa comercial compra para revender. As operações que envolvem as compras e as vendas de mercadorias constituem a atividade principal da empresa. Diante deste fato precisamos saber como contabilizar as operações com mercadorias, ou seja, precisamos ter controle dos estoques dessas mercadorias comercializadas pela empresa.

A Resolução CFC nº 1.374/2011 - NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro (CFC, 2011), afirma que os estoques são ativos da empresa ou seja, “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade.”

Para Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 16 (R1) – Estoques, os estoques são definidos como:

[...] bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo.

Portanto se faz necessário o controle efetivo desses estoques de mercadorias que faz parte do ativo da empresa, ou seja, farão parte das operações de compra e venda que a empresa efetuar.

Para contabilizar as operações com mercadorias segundo Ribeiro (2013) a empresa pode utilizar dois métodos:

- a) Método da Conta Mista: consiste em utilizar uma conta única, que poderá ser chamada de Mercadorias ou estoque de Mercadorias;
- b) Método da Conta Desdobrada: consiste em utilizar as três contas básicas: Estoque

de Mercadorias; Compras de Mercadorias e Vendas de Mercadorias.

Para controle de entradas e saídas de mercadorias a empresa poderá optar por um dos dois métodos, mas não poderá utilizar ambos ao mesmo tempo, para não prejudicar a uniformidade da informação ou seus registros contábeis.

A empresa poderá também optar por um dos dois sistemas de controle de estoques:

- *Inventário Permanente*: consiste em controlar permanentemente o valor do estoque de mercadorias, ou seja, a cada compra efetuada, o custo da respectiva compra é adicionado ao estoque, quando ocorrer uma venda o custo será diminuído do estoque.
- *Inventário Periódico*: com este sistema o valor do estoque só é conhecido no final do período, quando é realizada a contagem física de todas as mercadorias em estoque, ou seja, será feito o inventário.

2.1 REGISTRO DE COMPRAS E VENDAS DE MERCADORIAS NO ANO

Vamos observar a seguir um exemplo de contabilização utilizando o Método das Contas Desdobradas com o Inventário Periódico. Utilizaremos para este exemplo um fato de compra de mercadorias e um de venda de mercadorias:

a) Compra de Mercadorias

Fato: Compra de Mercadorias, conforme Nota Fiscal nº 35, do Fornecedor J.B. Valente Ltda., no valor de \$ 20.000,00 à vista.

Contabilização

D – Compras de Mercadorias

C – Caixa

Hist.: Conforme N. F. nº 35, do Fornecedor J.B. Valente Ltda..... \$ 20.000,00

b) Venda de Mercadorias

Fato: Venda à vista de Mercadorias, conforme Notas Fiscais nº 004 a 010, no valor de 30.000,00.

Contabilização

D – Caixa

C – Venda de Mercadorias

Hist.: Conforme Notas Fiscais nº 004 a 010.....30.000,00

Observamos que no lançamento de compra de mercadorias foi debitada a conta Compras de Mercadorias e creditado a conta Caixa para o pagamento a vista, enquanto que na venda a conta debitada foi Caixa pela entrada de dinheiro referente à venda a vista e creditada a conta Venda de Mercadorias para registro das vendas realizadas. Este tipo de lançamento é utilizado quando escolhemos utilizar o Método de Contas Desdobradas e o Inventário Periódico.



2.2 APURAÇÃO DO RESULTADO DA CONTA MERCADORIAS

Aqui você acompanhará como apurar o resultado com mercadorias para saber se a empresa obteve lucro ou prejuízo com suas operações durante o exercício. O resultado com mercadorias é denominado Resultado Operacional Bruto.

Para que possamos efetuar a apuração de resultado com mercadorias assumiremos os valores que contabilizamos no item 2.1 que seria de 31 de dezembro de 20x9:

- Estoque de Mercadorias (saldo devedor) de \$ 10.000;
- Compras de Mercadorias (saldo devedor) de \$ 20.000;
- Vendas de Mercadorias (saldo credor) de \$ 30.000.

O estoque de mercadorias apresentado acima representa a contagem física (inventário) realizada em 31/12/20x8, ou seja, para o ano de 20x9 ele é o estoque inicial, durante o ano de 20x9 foram efetuadas as compras e vendas de mercadorias.

Para que possamos fazer a apuração do resultado em 31/12/20x9 será necessário uma nova contagem do estoque em 31/12/20x9 para sabermos quanto ainda há em estoque, ou seja, será o nosso estoque final. Nesta contagem (inventário) foram apurados que em estoque de mercadorias existia \$ 11.000.

Estamos neste momento avançando um pouco mais no conhecimento contábil e na movimentação de mercadorias, para isso utilizaremos a seguir dois processos de apuração: extracontábil e o contábil.

Venha comigo!

2.2.1 Apuração extra contábil

Para sabermos se a empresa obteve resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo) com a movimentação de mercadorias durante o ano de 20x9, precisamos saber qual foi

o custo das mercadorias que foram vendidas, pois o valor das vendas representam a contrapartida da entrega das mercadorias ao cliente no momento da venda.

Para apuração extracontábil utilizaremos as seguintes fórmulas:

1ª Fórmula

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

Em que:

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas;

EI = Estoque Inicial de Mercadorias;

C = Compras de Mercadorias;

EF = Estoque Final de Mercadorias.

Agora vamos aplicar a fórmula nos dados que temos para a apuração:

$$\begin{aligned}\text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \\ \text{CMV} &= 10.000 + 20.000 - 11.000 \\ \text{CMV} &= 19.000\end{aligned}$$

Como conhecemos o valor do CMV, chegou a hora de aplicarmos a 2ª fórmula para encontrarmos o Resultado com Mercadorias:

2ª Fórmula

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

Em que:

RCM = Resultado da Conta Mercadorias;

V = Venda de Mercadorias;

CMV = Custos das Mercadorias Vendidas.

Observe:

$$\begin{aligned}\text{RCM} &= \text{V} - \text{CMV} \\ \text{RCM} &= 30.000 - 19.000 \\ \text{RCM} &= 11.000\end{aligned}$$

Portanto o Resultado com a Conta Mercadorias durante o ano de 20x9 foi positivo em \$ 11.000, ou seja, a empresa obteve lucro ou como denominamos na contabilidade Lucro Operacional Bruto.

Se nesta 2ª fórmula aplicada o resultado com mercadorias tivesse sido negativo significaria que a empresa tinha incorrido em Prejuízo sobre as Vendas.

2.2.2 Apuração Contábil

Para a apuração contábil vamos tomar como base a apuração extracontábil que acabamos de fazer, onde apuramos o resultado através do Custo das Mercadorias Vendidas e o Resultado da Conta Mercadorias.

Para a apuração contábil utilizaremos o exemplo anterior em que ao término do exercício de 20x8 tínhamos um saldo na conta Estoque de Mercadorias no valor de \$ 10.000. Durante o exercício de 20x9 houve Vendas de Mercadorias no valor de \$ 30.000, Compras de Mercadorias no valor de \$ 20.000. Vamos fazer a transcrição destes valores no Razão para continuarmos nossa apuração do resultado.

<u>Estoque de Mercadorias</u>	<u>Compras de Mercadorias</u>	<u>Venda de Mercadorias</u>
10.000,00	20.000,00	30.000,00

SUGESTÃO

Seria interessante você acompanhar as explicações dos procedimentos tendo em mãos uma folha do Livro Diário e do Livro Razão. Durante o processo apresentado aqui você me acompanha fazendo seus lançamentos. Assim faremos juntos os lançamentos, isso será muito útil no entendimento da contabilização e apuração do resultado.

Depois de abrimos os razonetes das três contas e colocarmos os saldos, vamos fazer a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). Para isso abriremos um razonete da conta CMV que ficará por hora em branco. Esta conta só começará a receber valor a partir do momento em que faremos o lançamento no Livro Diário reconhecendo os custos da mercadoria vendida. Me acompanhe:

Na fórmula do CMV tínhamos como primeiro elemento o EI (estoque inicial), portanto faremos a transferência deste valor para a conta CMV com o seguinte lançamento no livro diário:

Fórmula: $CMV = EI + C - EF$

1) D – Custos das Mercadorias Vendidas

C – Estoque de Mercadorias

Hist.: Transferência referente ao estoque inicial para a apuração do resultado..\$ 10.000.

Tendo feito o lançamento do livro diário iremos fazer as transcrição para o razão como segue:

Estoque de Mercadorias	CMV
10.000,00	(1) 10.000
(1) 10.000	(1) 10.000

Assim transferimos o saldo existente na conta estoque de Mercadorias para o CMV, observamos que o saldo na conta de estoque ficou a partir de agora zerado devido à transferência. Continuamos o procedimento, agora transferindo o que foi comprado durante o exercício também para o CMV. O elemento Compra é o segundo na fórmula apresentada, vejamos como fica o lançamento no livro diário:

Fórmula: $CMV = EI + C - EF$

2) D – Custos das Mercadorias Vendidas

C – Compra de Mercadorias

Hist.: Transferência referente a compra de mercadorias para a apuração do resultado..\$ 20.000.

Tendo feito o lançamento do livro diário iremos fazer as transcrições para o razão como segue:

CMV	Compras de Mercadorias
(1) 10.000	20.000,00
(2) 20.000	(2) 20.000

Note que após o segundo lançamento a conta Compras de Mercadorias ficou com saldo zero e a conta de CMV ficou com dois lançamentos.

O último elemento da fórmula é o EF (estoque final), que foi apurado mediante levantamento físico (inventário) efetuado no ultimo dia do exercício, por isso o estoque ainda não foi contabilizado, porém é muito simples o seu registro.

Fórmula: $CMV = EI + C - EF$

3) D – Estoque de Mercadorias

C – Custos das Mercadorias Vendidas

Hist.: Levantamento físico do estoque realizado no dia 31/12/20x19, conf, folha 01 do Livro de Inventários \$ 11.000.

Para este registro foi necessário debitarmos a conta estoque de mercadorias e creditar a conta CMV. Observe que no histórico do lançamento consta o registro no Livro de Inventários, pois se tratou de um procedimento de contagem física que deve ser formalizado pela empresa. Faremos agora a transcrição para o razonete.

Estoque de Mercadorias		CMV	
10.000	(1) 10.000	(1) 10.000	(3) 11.000
(3) 11.000		(2) 20.000	
21.000	10.000	30.000	11.000
11.000		19.000	

Observe que ao transcrevermos o lançamento para o razão e efetuarmos a comparação de débito e de crédito, a conta estoque de Mercadorias ficou com um saldo devedor de \$ 11.000 e a conta CMV com um saldo devedor de \$ 19.000, mesmo valor obtido na apuração extracontábil feita anteriormente por meio da fórmula do CMV.

Para apurarmos o Resultado da Conta Mercadorias (RCM), vamos continuar o processo de contabilização e registro no livro diário e razão, agora utilizando como base a 2ª fórmula utilizada na apuração extracontábil.

O objetivo agora é encontrarmos o Resultado da Conta Mercadorias, portanto iremos abrir um razonete da conta RCM, que por hora ficará vazio.

RCM

Espero que você esteja acompanhando o raciocínio utilizando suas folhas de diário e razão para a contabilização, portanto abra na sua folha de razão o razonete de RCM para continuarmos.

O primeiro elemento da fórmula do RCM é as vendas, vamos transferir o valor das vendas para o RCM.

Fórmula: $RCM = V - CMV$

4) D – Vendas de Mercadorias

C – Resultado da Conta Mercadorias

Hist.: Transferência de valores da conta Venda para a conta RCM para a apuração de resultado.....\$ 30.000.

Como a conta Venda de Mercadoria possuía um saldo credor ela foi debitada para a transferência de valores que a partir de agora ficou zerada, sendo que a conta RCM foi creditada. Vamos transcrever para o razão o lançamento nº 4.

RCM	Venda de Mercadorias
(4) 30.000	(4) 30.000 30.000

Faça o mesmo procedimento em seus razonetes. Note que a Venda de Mercadorias ficou zerada, enquanto que a conta RCM ficou com saldo credor de \$ 30.000.

O último elemento da fórmula é o CMV, que também será transferido para o RCM

para que possamos apurar o resultado. Vamos fazer o lançamento no livro diário.

Fórmula: $RCM = V - CMV$

5) D – Resultado da Conta com Mercadorias

C – Custo das Mercadorias Vendidas

Hist.: Transferência de valores para a apuração do resultado.....\$ 19.000.

Logo em seguida já faremos a transcrição do lançamento para o razão, faça também em sua folha.

RCM		CMV	
(5) 19.000	(4) 30.000	saldo 19.000	(5) 19.000
	11.000,00		

Ao efetuarmos a transcrição de valores observamos que a conta CMV ficou zerada enquanto que a conta RCM ficou com um saldo credor de \$ 11.000, o mesmo valor encontrado na apuração extracontábil. Como o saldo do Resultado da Conta com Mercadorias foi credor isso corresponderá a um Lucro de \$ 11.000 na venda de mercadorias efetuada pela empresa.

Observe em suas folhas de contabilização que depois de toda a apuração realizada só ficou saldo nas seguintes contas:

- Estoque de Mercadorias; com saldo devedor de \$ 11.000;
- Resultado com a Conta Mercadorias: com saldo credor de \$ 11.000.

O saldo da conta de estoque de Mercadorias por ser uma conta patrimonial, será registrada no Balanço Patrimonial, no Ativo Circulante. Mas a conta Resultado da Conta de Mercadorias (RCM), com saldo credor, terá este saldo transferido para Resultado do Exercício durante a apuração do Resultado Líquido do Exercício. Como aqui o saldo da conta foi credor configurando lucro, didaticamente faremos o seguinte lançamento de transferência:

6) D – Resultado da Conta Mercadorias

C – Lucro sobre vendas

Hist.: Lucro obtido com a comercialização de mercadorias..... \$ 11.000.

Para encerrarmos a apuração do resultado faremos a transcrição do lançamento livro diário para o Razão.

RCM		Lucro sobre Vendas	
(5) 19.000	(4) 30.000		(6) 11.000
	(6) 11.000		
	11.000,00		

Encerramos aqui o registro da apuração contábil da operação de vendas da empresa onde obteve um Lucro de \$ 11.000, e como a conta RCM é uma conta de resultado ela foi zerada como acontece com todas as contas de resultado ao final do exercício.

Fizemos até aqui o controle dos estoques e operações com mercadorias utilizando o Inventário Periódico e com ele fizemos a Apuração Extracontábil e a Apuração Contábil.



3.3 - INVENTÁRIO PERMANENTE

O inventário Permanente fornece um controle de estoque que permite aos usuários da informação contábil obter a qualquer momento informações precisas sobre a quantidade e valor de cada item do estoque da empresa. No inventário, permanente não há necessidade de desdobramento das contas como no inventário periódico. No inventário permanente todos os lançamentos relativos às operações com a compra de mercadorias poderão ser efetuadas diretamente na conta Mercadorias (FAVERO *et al.*, 2011).

Para o controle da conta de Mercadorias a Contabilidade se utiliza de alguns Critérios de Avaliação de Estoque dentre os quais destacamos:

- **Preço Específico:** critério utilizado para mercadorias em que o controle é feito por unidade comprada ou vendida, identificando o valor da aquisição. Este critério é utilizado para mercadorias ou produtos de valor elevado (máquinas, veículos, etc.).
- **PEPS - Primeiro que Entra, Primeiro que Sai ou FIFO – Firts In, Firts Out:** critério que considera o CMV correspondente ao custo da compra da mercadoria mais antiga.
- **UEPS – Último que Entra, Primeiro que Sai:** critério que considera como CMV o custo correspondente à última compra de mercadoria.
- **Média Ponderada Móvel:** considera o Custo das Mercadorias Vendidas pelo valor médio das mercadorias adquiridas, alterando este valor a cada nova compra efetuada, seja por valor inferior ou superior. Assim o custo será obtido pela divisão do valor total em estoque pela quantidade física existente.

Para a aplicação destes critérios de avaliação de estoque são utilizadas fichas de estoque, com o objetivo de fornecer informações da quantidade de itens existentes em estoque e seus respectivos valores.

Quadro 01 - Modelo de Ficha de estoque

FICHA DE ESTOQUE										
Mercadoria:							Critério:			
Data	Descrição das operações	Entrada			Saída			Saldo		
		Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total

Faremos uma aplicação prática dos critérios de avaliação de estoque com alguns fatos de compra e venda de mercadorias, para ao final compararmos o resultado.

Considerando a empresa J.C. Comércio de Confecções Ltda., especializada na compra e venda de camisas esportivas. Dentre os vários modelos de camisas que comercializa, vamos fazer o controle de entradas e saídas do “Modelo Polo”. Os impostos recuperáveis na compra são: ICMS 18%; PIS 1,65%; e COFINS 7,60%. As despesas com impostos sobre as vendas são de: ICMS, 18,00%; PIS, 1,65%; e COFINS, 7,60%.

No mês 12/x8 ocorreram os seguintes fatos de compras e vendas:

- 01/12/x8 – Compra à vista (dinheiro) de 50 unidades pelo preço unitário com impostos de R\$50,00.
- 06/12/x8 – Venda à vista de 20 unidades pelo preço unitário com impostos de R\$ 80,00.
- 10/12/x8 – Compra a prazo de 20 unidades pelo preço unitário com impostos de R\$ 53,00.
- 15/12/x8 – Venda a prazo de 30 unidades pelo preço unitário com impostos de R\$ 85,00.
- 23/12/x8 – Compra à vista (cheque) de 15 unidades pelo preço unitário com impostos de R\$ 54,00.

Para melhor entendimento do processo de controle de entradas (compras) e saídas (vendas) nas fichas de estoque pelos critérios apresentados, vamos efetuar os cálculos das compras e dos impostos recuperáveis para depois utilizarmos as fichas.

Quadro 02 – Cálculos dos custos das compras e Impostos Recuperáveis

Data	Qtde	Preço Unitário	Total da Compra	Impostos Recuperáveis			Custo Total	Custo Unitário
				ICMS	PIS	COFINS		
01/12/x8	50	50,00	2.500,00	450,00	41,25	190,00	1.818,75	36,38
10/12/x8	20	53,00	1.060,00	190,80	17,49	80,56	771,15	38,56
23/12/x8	15	54,00	810,00	145,80	13,37	61,56	589,28	39,29

Fonte: autora

Observamos que no quadro 02 foram calculados os impostos incidentes sobre as compras sendo descontado nos custos totais, pois estes impostos serão compensados com os impostos incidentes sobre as vendas posteriormente. Veja que na última coluna onde consta Custo Unitário ele é menor que o preço de compra, pois neste custo unitário não estão os impostos recuperáveis.

Agora iremos efetuar as entradas e saídas nas fichas de estoque pelos critérios PEPS, UEPS e MPM.

No quadro 03 será apresentada a Ficha de Estoque pelo critério PEPS – Primeiro que Entra Primeiro que Sai, tomando como base os cálculos efetuados no quadro 02.

Quadro 03 – Ficha de Estoque – Critério PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai

Mercadoria: Camisa Polo					Critério: PEPS					
Data	Descrição das operações	Entradas			Saídas			Saldo		
		Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total
01/12/x8	Compra	50	36,38	1.818,75				50	36,38	1818,75
06/12/x8	Venda				20	36,38	727,50	30	36,38	1.091,25
10/12/x8	Compra	20	38,56	771,15				30	36,38	1091,25
20/12/x8	Venda				30	36,38	1091,25	20	38,56	771,15
23/12/x8	Compra	15	39,29	589,28				20	38,56	771,15
		15	39,29	589,28				15	39,29	589,28
Total		85		3179,18			1.818,75	35		1.360,43

Fonte: autora

Note que na ficha de estoque pelo critério PEPS foram lançadas as entradas e saídas da mercadoria “Camisa Polo”, cujo observamos que os valores de entrada estão deduzidos dos impostos recuperáveis, ou seja, valor de compra líquido. Nos saldos observa-se que na compra do dia 10/12/x8 não foi efetuada a somatória dos estoques, eles foram discriminados separadamente, pois pelo critério utilizado precisamos ter controle de qual entrou primeiro em estoque. Na saída do dia 20/12/x8 foi dado baixa (saída) do primeiro que entrou, isto é, do estoque remanescente da compra do dia 01/12/x8. No total foram somadas todas as compras efetuadas no mês, o total das saídas que serão contabilizadas como custos das mercadorias vendidas para a apuração do resultado e o saldo final dos estoques que estarão compondo os valores em Estoques, um dos subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial.

Vamos observar no quadro 04 a ficha de estoque pelo critério UEPS.

Quadro 04 – Ficha de Estoque – Critério UEPS – Último que Entra, Primeiro que Sai

Mercadoria: Camisa Polo					Critério: UEPS					
Data	Descrição das operações	Entradas			Saídas			Saldo		
		Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total
01/12/x8	Compra	50	36,38	1.818,75				50	36,38	1818,75
06/12/x8	Venda				20	36,38	727,50	30	36,38	1.091,25
10/12/x8	Compra	20	38,56	771,15				30	36,38	1091,25
20/12/x8	Venda				20	38,56	771,15	20	38,56	771,15
20/12/x8	Venda				10	36,38	363,80	20	36,38	727,50
23/12/x8	Compra	15	39,29	589,28				20	36,38	727,50
	Total	85		3.179,18			1.862,45	35		1.316,78

Fonte: autora

Neste critério, observamos que os valores de entrada não se alteraram em relação ao critério PEPS, e o controle do estoque também não se alterou, pois por este critério UEPS os estoques precisam ser controlados separadamente. A diferença está na saída do dia 20/12/x8 onde foram baixadas do estoque as ultimas mercadorias que entraram, isto é, as compradas do dia 10/12/x8 e não o estoque remanescente do dia 01/12/x8, estes ficaram ainda em estoque.

Agora observaremos o que nos mostra a ficha de estoque pelo critério MPM.

Quadro 05 – Ficha de Estoque – Critério MPM – Média Ponderada Móvel

Mercadoria: Camisa Polo					Critério: MPM					
Data	Descrição das operações	Entradas			Saídas			Saldo		
		Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total	Qtde	Valor Unitário	Total
01/12/x8	Compra	50	36,38	1818,75				50	36,38	1818,75
06/12/x8	Venda				20	36,38	727,50	30	36,38	1.091,25
10/12/x8	Compra	20	38,56	771,15				50	37,25	1.862,40
20/12/x8	Venda				30	37,25	1.117,44	20	37,25	744,96
23/12/x8	Compra	15	39,29	589,26				35	38,12	1.334,24
	Total	85		3.179,18			1.844,94	35		1.334,24

Fonte: autora

Neste critério as entradas permanecem iguais às fichas anteriores (PEPS e UEPS), pois estes valores são os constantes nas notas fiscais de compra deduzidas dos impostos

recuperáveis. O que se altera neste caso é o controle dos saldos que são apresentados uma somatória entre o que estava em estoque com as mercadorias adquiridas, esta somatória é feita também com os valores monetários do estoque, logo após é dividido o valor monetário com o total de unidades em estoque para se obter o “custo médio” em estoque. Quando ocorrem as vendas, as unidades vendidas serão baixadas pelo custo unitário médio e não o custo de compra de cada unidade.

Por fim podemos observar que na linha destinada ao total, na coluna de saídas, nos três critérios é um valor diferente, vejamos:

Quadro 06 – Comparativo dos Critérios de Avaliação dos Estoques

Critério	Total das saídas em R\$
PEPS - Primeiro que Entra, Primeiro que Sai	1.818,75
UEPS - Último que Entra, Primeiro que Sai	1.862,45
MPM - Média Ponderada Móvel	1.844,94

Fonte: autora

Estes valores apresentados serão utilizados como Custos das Mercadorias Vendidas (CMV), porém dependendo do critério utilizado os custos será maior ou menor, ou seja, o resultado com mercadorias será diferente devido ao critério utilizado.

Mas vale ressaltar que o UEPS não é aceito pela Legislação Fiscal, portanto este método é utilizado internamente na empresa como método para avaliar seus estoques a custos de reposição. Por este critério os valores de saída ficam maiores, visto que, as saídas são pelas últimas aquisições de mercadorias e, neste caso, os valores de compra foram maiores.

Pelo critério PEPS (aceito pela Legislação) as saídas são pelas primeiras entradas e portanto, os valores de saídas são menores proporcionando um maior resultado com mercadorias. O critério MPM (aceito pela Legislação), nos dá uma média entre os valores por isso seus valores ficaram no intermediário entre o PEPS e o UEPS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Olá aluno(a) nesta unidade estudamos sobre as demonstrações contábeis, Balanço Patrimonial que em dado momento nos apresenta a posição dos bens, direitos e obrigações da empresa e a Demonstração do Resultado do Exercício elaborada de forma dedutível confrontando receitas com despesas e chegando ao resultado (lucro ou prejuízo) de um determinado período.

O Balanço Patrimonial, dividido em ativo (bens e direitos) e passivo (obrigações), verificamos que o ativo é dividido em ativo circulante onde registramos os bens disponíveis (dinheiro), os direitos a receber, os estoques para revenda e também estoque de bens de

consumo ou de produção para a empresa. No ativo não circulante, estão registrados os bens não destinados a negociação, mas os que são utilizados para a manutenção das atividades da empresa e para investimento de caráter permanente. Todo o ativo é registrado em ordem decrescente de liquidez. No passivo, também há a mesma divisão em circulante onde registramos as contas a serem pagas em até 12 meses e no não circulante as contas a serem pagas depois de doze meses. No Patrimônio Líquido é registrado o capital investido pelos sócios e as reservas de capital e de lucro vindas dos resultados das operações da empresa.

Na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), encontramos as receitas operacionais vindas das operações de venda de mercadorias, produtos ou serviços prestados onde serão deduzidos os impostos incidentes sobre as vendas, os custos operacionais e despesas operacionais e financeiras. Portanto a DRE é uma demonstração dedutível que nos apresenta ao final os resultados que a empresa obteve de suas operações.

Durante o estudo das operações com mercadorias entendemos como fazer seu controle de estoques, utilizando o Inventário Periódico e o Inventário Permanente. Fizemos a apuração extracontábil onde encontramos o resultado com mercadorias utilizando fórmulas que nos auxiliaram neste processo. Na apuração contábil utilizamos os livros contábeis (diário e razão) para a apuração, chegando ao mesmo resultado encontrado na apuração extracontábil.

Utilizamos as fichas de controle de estoque pelos critérios de avaliação de estoque PEPS, UEPS e MPM, e fizemos uma comparação entre eles, demonstrando que seus resultados são diferentes devido às baixas serem registradas de forma diferente.

Espero que mais conhecimento tenha sido agregado a sua formação e que este processo de estruturação contábil tenha sido tranquilo e agradável.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Comitê de Pronunciamento Contábil PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>

BRASIL. Lei no 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm Acesso em 01/03/2019.

BRASIL. **NBC TG 16 (R1) – Estoques**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47> Acesso em 15/03/2019.

BRASIL. **Resolução nº 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TGES-TRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.doc. Acesso em: 26/02/2019

FAVERO, H. L. et al. **Contabilidade: teoria e prática**. V. 1, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Leitura Complementar



Contabilidade - Teoria e Prática - Volume I

Autores: **Hamilton Luiz Favero et al.**

Editora: Atlas

Ano: 2011

Sinótese do livro. Os autores buscam um equilíbrio entre teoria e prática contábil, evidenciando a ligação entre o que fazer, por que fazer e como fazer contabilidade, de modo a gerar informações com a qualidade necessária aos diversos usuários. Trata-se, portanto, de um material que representa inovações no conteúdo da Contabilidade e nos aspectos metodológicos do ensino. Prioriza o raciocínio lógico em face do pragmático, ou seja, trabalha o ensino da Contabilidade numa abordagem descritiva (por que e como fazer).

Na WEB

Nesse vídeo mostra a apuração de custos dos produtos.

<https://www.youtube.com/watch?v=5qSGFwnEdJs>

CONCLUSÃO

A proposta deste livro era levar a você aluno(a) conhecimentos da Ciência Contábil. Os conteúdos abordados foram divididos em quatro unidades como uma sequência lógica. Este material foi elaborado para que todos os estudantes das áreas empresarial e de gestão pudessem entender o que é contabilidade e o seu papel no mundo do negócio e não somente para alunos matriculados em curso de Ciências Contábeis. Os conteúdos que compõem este material foram pensados para que todos pudessem acompanhar e entender toda a evolução que a Contabilidade teve que passar para acompanhar a transformação da sociedade.

Na Unidade I, estudamos a história da Contabilidade, sua evolução e o que a torna uma Ciência Social. Entendemos que a Contabilidade estuda e controla o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas e para quem se destina as informações geradas durante o processo de escrituração. Todas as informações contábeis geradas tem que seguir normas e legislações vigentes.

Na Unidade II, estudamos o patrimônio objeto da contabilidade sua divisão em bens direitos e obrigações. Estudamos sobre o Balanço Patrimonial e a Equação Patrimonial e por fim praticamos contabilidade com os balanços sucessivos.

Na Unidade III nos dedicamos à escrituração, entendemos o que são as contas e suas classificações e que devem ser agrupadas em um Plano de Contas para que os registros contábeis sejam elaborados. Passamos pelo grande desafio do entendimento da linguagem contábil do débito e do crédito.

Na Unidade IV fechamos nosso conteúdo com o estudo das demonstrações contábeis Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício e Operação com Mercadorias, com controle de estoque e critérios de avaliação.

Este material buscou levar até você aluno (a) uma visão geral do que é o mundo da contabilidade para as empresas e o que ela pode oferecer de informações para que os gestores possam tomar decisões pautadas em informações claras e precisas.

Espero que com o conteúdo aqui apresentado, você tenha agora uma visão do que é a contabilidade e que tenha agregado conhecimento a sua formação. Continue em frente na busca por aperfeiçoamento.

Sucesso em sua caminhada!

Year 1		Year 2		Year 3		Year 4		Year 5	
9,012.00	7,510.00								
20,796.00	3,445.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00	34,566.00
2,315.00	45,534.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00	7,566.00
38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00	38,484.00
16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00	16,164.00
15,726.00	15,256.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00	33,245.00
2,276.00	25,412.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00	54,322.00
18,174.00	3,654.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00	23,312.00
55,320.00	55,320.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00	9,220.00
31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00	31,428.00
14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00	14,772.00
16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00	16,392.00
15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00	15,168.00
58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00	58,680.00
13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00	13,704.00
15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00	15,924.00
51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00	51,000.00
46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00	46,884.00
37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00	37,872.00
480,091.00	512,603.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00	550,009.00

