

Coleção Ciências Contábeis

CONTABILIDADE GERAL

Ayane Maria Gonçalves da Silva



ISBN 9978-65-5962-066-1



UNIVERSIDADE
FEDERAL
DE PERNAMBUCO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)
SECRETARIA DE PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO ABERTA E DIGITAL (SPREAD)
COORDENAÇÃO GERAL UAB/UFPE

Reitor

Alfredo Macedo Gomes

Vice-Reitor

Moacy Cunha de Araujo Filho

Secretário Geral SPREAD

José Alberto Miranda Poza

Coordenador Geral UAB/UFPE

Francisco Kennedy Silva dos Santos

Coordenador Adjunto UAB/UFPE

André Felipe Vieira da Cunha

Design Instrucional UAB/UFPE | Projeto gráfico

Gabriela Carvalho da Nóbrega

Diagramação

Hanna Kardenya da Silva

Revisão Textual

Daniel Carvalho Cisneiros Silva

Jade Maria Oliveira da Paz

Professora Conteudista Responsável

Ayane Maria Gonçalves da Silva



Esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir desta obra para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Catálogo na fonte:
Bibliotecária Kalina Ligia França da Silva, CRB4-1408

S586c Silva, Ayane Maria Gonçalves da.
Contabilidade geral [recurso eletrônico] /
Ayane Maria Gonçalves da Silva. – Recife : Ed. UFPE, 2021.
(Coleção Ciências Contábeis).

Inclui referências.
ISBN 978-65-5962-066-1 (online)

1. Contabilidade. I. Título. II. Título da coleção.

657 CDD (23.ed.)

UFPE (BC2021-074)

Como Coordenador do curso de Ciências Contábeis EAD, é uma satisfação e um privilégio apresentar mais um de nossos e-books, que fazem parte de uma coletânea cujo conteúdo foi inteiramente produzido por nossos professores, o que concede um selo de qualidade e uma identidade da UFPE aos materiais didáticos.

Não posso me furtar em ressaltar que o EAD se constituiu num divisor de águas no contexto educacional, notadamente num país com dimensões continentais como é o Brasil, tendo a sua essencialidade mais que evidenciada com a crise sanitária imposta pela pandemia da COVID-19, que obrigou a humanidade a copiar o modelo do EAD como saída para a continuidade das atividades acadêmicas nos mais diversos níveis da educação.

A interatividade, flexibilidade, praticidade e metodologias inovadoras permitem que o aluno do EAD assuma grande protagonismo na dinâmica de construção do seu conhecimento, sendo-lhe exigida, porém, muita disciplina e foco para o alcance dos seus objetivos. Neste momento, o professor figura como um imprescindível mediador desse processo de aprendizagem.

Mas, para além disso, o estudante precisa ter à sua disposição um material didático confiável e atualizado, que lhe ajudará a consolidar os seus conhecimentos, uma vez que nele o aluno vai encontrar o complemento da fala do professor e terá a chance de praticar o conteúdo aprendido através de exercícios e atividades.

Assim, tenho a convicção de que o discente de Ciências Contábeis EAD da UFPE, encontrará nesta obra todo o arcabouço de conhecimentos que lhe são necessários, para a sua formação nesta disciplina, pois a incomparável expertise de nossos docentes que, além de tecnicamente capacitados, têm a sensibilidade e o conhecimento do perfil dos seus alunos, nos trazem essa segurança.

Eu te desejo uma boa leitura!

Daniel José Cardoso da Silva

Coordenador do Curso de Ciências Contábeis EAD da UFPE

Sumário



1	Noções gerais sobre Contabilidade	6
	<i>Objetivos de aprendizagem</i>	7
	<i>Introdução</i>	7
1.1	Contabilidade: ciência social aplicada	7
1.2	Usuários da informação contábil	9
1.3	Características qualitativas das informações financeiras úteis	12
1.4	Elementos das demonstrações contábeis	16
1.4.1	Contas patrimoniais	16
1.4.1.1	Ativo	16
1.4.1.2	Passivo	18
1.4.1.3	Patrimônio líquido	19
1.4.2	Contas de resultado: receita e despesa	20
1.5	Representação gráfica patrimonial	23
	<i>Revisando</i>	24
	<i>Saiba mais</i>	25
	<i>Referências</i>	26
2	Escrituração	27
	<i>Objetivos de aprendizagem</i>	28
	<i>Introdução</i>	28
2.1	Atos administrativos e fatos contábeis	28
2.1.1	Fatos contábeis permutativos	29
2.1.2	Fatos contábeis modificativos	29
2.1.3	Fatos mistos	30
2.2	Lançamentos contábeis	31
2.2.1	Natureza das contas	32
2.2.2	Método das partidas dobradas e fórmulas de lançamentos	34
2.3	Obrigatoriedade da escrituração	38

	<i>Revisando</i>	39
	<i>Saiba mais</i>	40
	<i>Referências</i>	41
3	Estoques	43
	<i>Objetivos de aprendizagem</i>	44
	<i>Introdução</i>	44
3.1	Conceito	44
3.2	Mensuração	46
3.2.1	Reconhecimento inicial	46
3.2.2	Reconhecimento subsequente	48
3.3	Critérios de valoração dos estoques	49
3.3.1	Método de identificação específica	49
3.3.2	Método PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair)	50
3.3.3	Método do custo médio	52
3.4	Contabilização dos estoques	55
	<i>Revisando</i>	56
	<i>Saiba mais</i>	57
	<i>Referências</i>	58
4	Demonstrações contábeis	59
	<i>Objetivos de aprendizagem</i>	60
	<i>Introdução</i>	60
4.1	Demonstrações Contábeis	60
4.2	Balanço patrimonial	61
4.2.1	Elementos do balanço patrimonial	63
4.2.1.1	Ativos	63
4.2.1.2	Passivos e Patrimônio Líquido	67
4.3	Demonstração do resultado	67
	<i>Revisando</i>	71
	<i>Saiba mais</i>	72
	<i>Referências</i>	73

1

Noções gerais sobre Contabilidade

Contabilidade Geral

Profa. Ayane Maria Gonçalves da Silva

Objetivos de aprendizagem

- 1 Conceituar a contabilidade como uma ciência social aplicada.
- 2 Definir as características qualitativas dos relatórios financeiros.
- 3 Detalhar as contas patrimoniais e de resultado demonstrando a sua representação gráfica.

Introdução

A contabilidade, ao longo dos anos, passou por um processo de transição e consolidação. A necessidade de controlar o patrimônio é evidenciada desde as civilizações primitivas, ainda que de maneira rudimentar. Eventos como a intensificação do comércio, o surgimento da escrita e o surgimento da moeda fizeram com que esse processo fosse, cada vez mais, necessário.

No entanto, em um primeiro momento, a contabilidade era vista como uma técnica de controle, sendo necessárias algumas correntes de pensamento até a consolidação do que se entende hoje por contabilidade. Veremos, nesse capítulo, que a contabilidade atualmente tem um papel essencial, tanto no ambiente empresarial quanto no pessoal, visto que o contador disponibiliza informações essenciais que auxiliarão no processo de gestão e, quando bem utilizadas, essas informações representarão um diferencial no processo decisório, assim como nos resultados das entidades.

Então, estudante, está preparado para conhecer a contabilidade, entender sua forma de atuação e o quanto esse profissional é cada vez mais essencial no processo decisório?

1.1 Contabilidade: ciência social aplicada

A contabilidade, ao contrário do que muitos imaginam não é uma técnica, ou um mero instrumento de contagem, ela é uma ciência. Para que possamos classificar um ramo de conhecimento como ciência é necessário que ele possua dois itens básicos: objeto e objetivo de estudo. E acredite, estudante, a contabilidade

possui esses dois itens!

O objeto de estudo da contabilidade como ciência é o patrimônio. Você deve estar se perguntando nesse momento: “mas o que é o patrimônio?”. Então, calma, já vou lhe explicar. O patrimônio, tanto de uma pessoa física quanto jurídica, em uma visão mais básica, é o conjunto dos bens, direitos e obrigações. Tal conjunto, portanto, compreende o objeto de estudo da contabilidade como ciência.

Segundo Silva (2013, p. 5) o patrimônio pode ser definido como “um complexo de bens, direitos e obrigações, sob responsabilidade individual ou coletiva, que podem ser arrolados e mensurados economicamente”. Posteriormente iremos falar sobre as bases de mensuração desse patrimônio. No entanto, estudante, perceba que esse patrimônio pode ser visto no âmbito empresarial (pertencente a uma pessoa jurídica) ou pessoal (pertencente a uma pessoa física).

Agora, provavelmente, você deve estar se perguntando: “mas por que a contabilidade estuda o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas?”. A resposta para essa pergunta compreende o segundo item que faz com que a contabilidade seja considerada uma ciência, ou seja, compreende o seu objetivo de estudo.

A contabilidade estuda o patrimônio (seu objeto de estudo) com o objetivo (finalidade) de disponibilizar, aos seus usuários, informações úteis que auxiliem a gestão na tomada de decisão. Mais à frente vamos falar um pouco sobre os usuários da contabilidade e o que podemos classificar como “informações úteis”.

Segundo Ribeiro (2013), o objetivo da contabilidade é o estudo e o controle do patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões. Perceba, estudante, que a contabilidade possui um papel fundamental dentro de um processo de gestão. É através dela que as decisões poderão ser tomadas de forma mais eficaz, dentro das organizações. A contabilidade, além de seu papel como ciência, é classificada, como social aplicada, sendo, portanto, uma ciência social aplicada.

A contabilidade é uma ciência social aplicada, pois possui, como característica-chave, a capacidade de se adaptar às mudanças do meio no qual ela está inserida. Essa característica faz a contabilidade se moldar às necessidades do meio, dentro de seu contexto. Por exemplo, nos últimos anos a contabilidade passou por um processo de internacionalização importantíssimo. Esse processo

resultou na adesão, dos países que integraram tal movimento, às normas internacionais de contabilidade.

Com o aumento da globalização (esse intercâmbio social, cultural e econômico), assim como o avanço tecnológico ao longo do tempo, houve um aumento da realização de transações econômicas entre empresas situadas geograficamente em diferentes localidades. Atualmente, é bem comum, por exemplo, uma empresa situada no Brasil operacionalizar e realizar negociações com empresas situadas em outros países. Mas nem sempre foi assim.

Com esse aumento de comunicação entre as empresas e a crescente necessidade de que a posição geográfica não configure um entrave para o desenvolvimento econômico, a contabilidade viu, nessa nova realidade, o dever de estabelecer uma linguagem contábil padrão, de modo a facilitar a comunicação, havendo, portanto, a internacionalização das normas contábeis. Esse é um exemplo claro de como a contabilidade se molda ao longo do tempo, ou seja, de sua aplicabilidade como ciência social.

A própria figura do profissional contábil sofreu fortes mudanças com o passar dos anos. Antes visto como um “guarda-livros”, com o objetivo de atender exclusivamente às necessidades fiscais, hoje é tido como um “parceiro do negócio”, atuando como um agente importantíssimo dentro do processo de gestão e de tomada de decisão.

Você sabia?

No Brasil, a contabilidade surgiu no século XX. Entre os anos 1950 e 1960, os contadores e profissionais contábeis no Brasil eram conhecidos como guarda-livros, em virtude da quantidade excessiva de papéis e livros contábeis sobre suas mesas de trabalho. Apenas em 1970 essa expressão tornou-se obsoleta.

1.2 Usuários da informação contábil

Quando vimos o objetivo da contabilidade como ciência social aplicada,

entendemos que ela possui como finalidade, ao estudar o patrimônio, disponibilizar informações úteis aos usuários da informação contábil. Mas, quem são os usuários da contabilidade?

Podemos entender como usuário, toda a pessoa, física ou jurídica, que possui interesse na informação disponibilizada pela contabilidade. É importante compreender que os interesses são distintos para cada tipo de usuário, mas todos os interesses são sanados ao “ter em mãos” as informações contábeis disponibilizadas.

Antes de exemplificar o tipo de interesses que os usuários podem ter na contabilidade, é importante ressaltar que os usuários são, basicamente, de dois grupos: internos ou externos.

Os usuários internos são aqueles que possuem uma ligação direta com a entidade que disponibiliza a informação, por exemplo: sócios, funcionários, acionistas e gestores.

Os usuários externos, por sua vez, não possuem uma ligação direta com a entidade que disponibiliza a informação contábil, mas possuem interesses na informação gerada. Temos como exemplos de usuários externos: instituições financeiras (bancos), governo, concorrentes e consumidores.

Agora que sabemos como esses usuários são classificados, vamos entender quais interesses eles podem ter na informação contábil disponibilizada? Então, anota aí:

Sócios e acionistas: Esse grupo compreende os detentores do capital próprio. Eles são responsáveis, por exemplo, em aplicar recursos na empresa. Ao aplicar recursos, eles esperam obter retorno sobre o capital investido. Logo, é através das informações contábeis que eles poderão verificar qual é o percentual de retorno, estimar seu tempo de realização, assim como observar a aplicabilidade de seu patrimônio e sua evolução ao longo do tempo.

Funcionários: Os funcionários são peças-chave dentro de uma empresa. Eles são os responsáveis por executar as atividades em suas diferentes áreas. No entanto, eles executam suas atividades, dentro de seus objetivos pessoais e profissionais, com o propósito de receber o seu salário. Logo, dentre os

interesses que eles podem ter nas informações contábeis, compreender a saúde financeira da empresa e se assegurar de que a empresa conseguirá pagar os salários, assim como os encargos trabalhistas, é, sem dúvida, um dos principais interesses desse grupo de usuários.

Gestores: Os gestores são os responsáveis por tomar as decisões, assim como, dependendo do nível de gestão, elaborar os planejamentos táticos e operacionais, de forma que a empresa consiga atingir seus objetivos de curto, médio e longo prazo. Para que possam tomar essas decisões, assim como acompanhar toda a execução de suas ações, esses usuários utilizam as informações contábeis como meio de controlar, retificar e acompanhar suas metas, almejando, assim, atingir os objetivos da organização.

Instituições financeiras (bancos): É através desses usuários que a empresa consegue obter capitais de terceiros, sendo, portanto, uma das origens de recursos para ela aplicar nas suas atividades. Esses recursos podem ser disponibilizados por meio de empréstimos e financiamentos. No entanto, você concorda que essas instituições financeiras só disponibilizarão tais recursos se tiverem alguma segurança de que as empresas poderão arcar com o pagamento dessa dívida? Pois bem, é através das informações contábeis que esses usuários disporão de informações necessárias para verificar critérios como liquidez, endividamento e rentabilidade das empresas, assim como estipular os juros e encargos ideais para esse tipo de operação financeira, de modo a minimizar o risco de não receber tais valores.

Governo: Uma das principais fontes de receita dos entes públicos (nas esferas municipal, estadual e federal) é a arrecadação dos tributos. Através dessa arrecadação, os entes públicos poderão administrar a máquina pública e obter meios de atender às necessidades públicas (saúde, educação e transporte público, por exemplo). Compete a esse grupo de usuários verificar se as empresas estão arrecadando e arcando com suas obrigações fiscais. Logo, esse compreende um dos principais interesses desses usuários nas

informações contábeis disponibilizadas.

Concorrentes: Os concorrentes também possuem interesses nas informações contábeis disponibilizadas. Dentro de um sistema capitalista, eles necessitam criar vantagens competitivas que os diferenciarão no mercado que atuam. Conhecer as empresas que atuam em sua área é um dos caminhos para a construção dessa vantagem, sendo, portanto, um dos interesses desse grupo de usuários nas informações contábeis disponibilizadas.

Consumidores: Os consumidores estão cada vez mais interessados em conhecer as empresas, antes de adquirir seus produtos ou serviços, de modo a se certificar de que essas empresas atuam dentro dos parâmetros éticos, sociais e ambientais considerados importantes para esse grupo, sendo esse, portanto, um dos interesses desses usuários com relação às informações contábeis disponibilizadas.

Atenção!

Os acionistas são usuários internos da contabilidade, mas, os acionistas em potencial (ou seja, aquelas pessoas físicas ou jurídicas que possuem interesse em investir recursos em uma empresa, mas ainda não concretizaram tal ato) são usuários externos da contabilidade. Os acionistas em potencial utilizam as informações contábeis divulgadas para se certificarem se é rentável ou não, dentro de seus interesses particulares, efetuar tais investimentos.

1.3 Características qualitativas das informações financeiras úteis

Já vimos, nos tópicos anteriores, o objeto, o objetivo e a classificação da contabilidade como ciência, assim como explanamos os principais usuários da informação contábil. No entanto, se observarmos o objetivo da contabilidade temos, como finalidade, disponibilizar informações úteis aos usuários da

informação contábil.

Mas, o que podemos considerar como informações úteis? A utilidade é bem subjetiva, você concorda comigo? O que é útil para uma pessoa pode não ser para outra. Então, como forma de especificar, de fato, o que pode ser considerado informação útil, tem-se, as características qualitativas de informações financeiras úteis.

Tais características atribuem “qualidades” às informações contábeis de modo a torná-las úteis. Essas características estão detalhadas no CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros (2019). Ou seja, se a informação contábil possuir tais características ela é considerada útil, atendendo, portanto, seu objetivo como ciência social aplicada.

Segundo as diretrizes constantes no CPC 00 (R2) (2019) (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019, p. 9):

“As características qualitativas de informações financeiras úteis identificam os tipos de informações que tendem a ser mais úteis a investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, para que tomem decisões sobre a entidade que reporta com base nas informações contidas em seu relatório financeiro.”

As características qualitativas de informações financeiras úteis se aplicam a informações financeiras fornecidas nas demonstrações contábeis, bem como a informações financeiras fornecidas de outras formas. Elas são divididas em dois grupos: fundamentais e de melhoria.

Para que as informações contábeis possam ser úteis elas devem possuir, obrigatoriamente, todas as características fundamentais. Uma vez que a informação contábil é considerada útil, ou seja, já possui todas as características fundamentais, quanto mais características de melhoria ela possuir, mais a sua utilidade será potencializada.

As características fundamentais são relevância e representação fidedigna. Entendem-se como informações relevantes aquelas que são capazes de fazer diferença na tomada de decisão pelos usuários. Para que elas sejam relevantes,

ou seja, sejam capazes de fazer diferença na tomada de decisão, elas devem possuir valor preditivo e/ou valor confirmatório.

Segundo o CPC 00 (R2) (2019), as informações financeiras têm valor preditivo se puderem ser utilizadas como informações em processos empregados pelos usuários para prever resultados futuros. Logo, informações financeiras com valor preditivo são empregadas por usuários ao fazer suas próprias previsões. As com valor confirmatório, ainda segundo o CPC 00 (R2) (2019), são aquelas fornecem feedback sobre (confirmam ou alteram) avaliações anteriores.

Vale ressaltar que os relatórios financeiros representam quantitativa e qualitativamente fenômenos econômicos. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também devem representar, de forma fidedigna, a essência dos fenômenos contábeis.

De acordo com o CPC 00 (R2) (2019), para ser representação fidedigna, a informação deve possuir três características, ou seja, deve ser: completa, neutra e isenta de erros. A informação é completa quando inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados.

Para que ela seja considerada neutra, não deve ser colocado nenhum tipo de viés na informação disponibilizada, ou seja, ela não deve ser tendenciosa, devendo, portanto, ser imparcial. A informação livre de erros, por sua vez, é aquela que não contenha erros (intencionais ou não) em sua elaboração. No entanto, o CPC 00 (R2) (2019) faz questão de frisar que a perfeição nunca ou raramente é atingida. Mas o objetivo é maximizar essas qualidades tanto quanto possível, minimizando a ocorrência de erros.

As características de melhoria aumentam a utilidade de informações que tanto sejam relevantes como forneçam representação fidedigna do que pretendem representar. Elas são divididas em quatro tipos: tempestividade, capacidade de verificação, comparabilidade e compreensibilidade.

A informação é tempestiva quando ela é disponibilizada aos tomadores de decisões a tempo para que sejam capazes de influenciar suas decisões.

A capacidade de verificação, por sua vez, é a capacidade que a informação tem de ser verificável, permitindo que diferentes observadores bem informados e

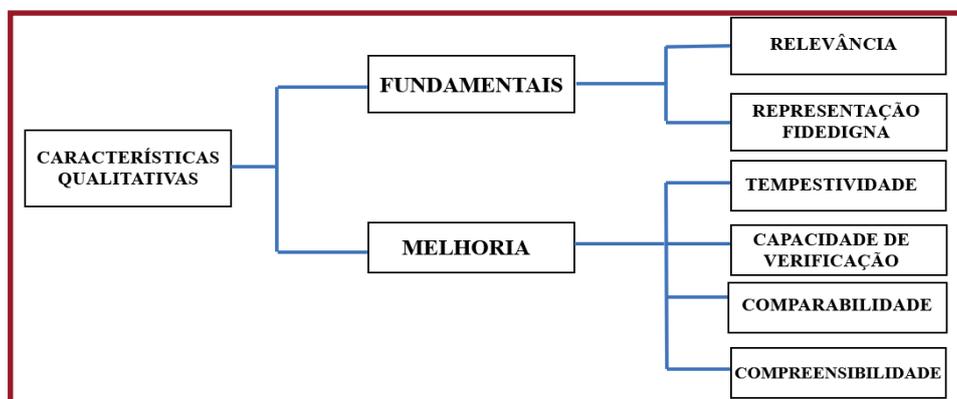
independentes possam chegar ao consenso (mesmo que não seja um consenso total) de que a representação específica é representação fidedigna. A verificação pode ser feita de forma direta (observação direta como, por exemplo, a contagem de dinheiro do seu caixa) ou indireta (verificar os dados de entrada de modelo, fórmula ou outra técnica e recalculando os dados de saída utilizando a mesma metodologia como, por exemplo, a contagem do estoque através da ficha de controle disponibilizada no sistema contábil ou em planilhas de apoio contábil).

A comparabilidade é a característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças entre itens, através de comparações. No entanto, o CPC 00 (R2) (2019) ressalta que comparabilidade não é uniformidade. Para que informações sejam comparáveis, coisas similares devem parecer similares e coisas diferentes devem parecer diferentes.

Já a compreensibilidade consiste em classificar, caracterizar e apresentar informações de modo claro e conciso para torná-las compreensíveis. No entanto, tenha cuidado, estudante: tornar a informação compreensível não significa torná-la simplória. O usuário da informação deve possuir razoável conhecimento sobre as informações contábeis desmobilizadas de modo que a compreensibilidade possa ser alcançada.

Na figura 1, temos o detalhamento, em fluxograma, das características qualitativas das informações financeiras úteis, de modo a consolidar seu conhecimento sobre esse assunto.

Figura 1 – Características qualitativas da informação financeira útil



Fonte: Elaborado pela autora.

1.4 Elementos das demonstrações contábeis

Os elementos das demonstrações contábeis compreendem o conjunto de contas patrimoniais e de resultado. Segundo Silva (2013, p. 23) “conta é uma entidade contábil definida, responsável pelo relacionamento de débito e crédito com o patrimônio, cujo registro, valorização e controle cabem ao contador”. No próximo capítulo iremos falar um pouco sobre débito e crédito, ampliando assim a percepção e detalhamento das contas contábeis.

Para esse momento, é importante que você compreenda, estudante, que as contas patrimoniais são compostas por ativo, passivo e patrimônio líquido. Essas contas, segundo o CPC 00 (R2) (2019), referem-se à posição financeira da entidade que reporta.

Já as contas de resultado são compostas das receitas e despesas. Essas contas, segundo o CPC 00 (R2) (2019), referem-se ao desempenho financeiro da entidade que reporta. Então, vamos conhecer as delimitações semânticas das contas citada acima?

1.4.1 Contas patrimoniais

1.4.1.1 Ativo

Os ativos, numa visão mais simples, compreendem os bens e direitos. Tudo que a pessoa física ou jurídica possui, em termos de bens e direitos, é classificado como ativo. Há algumas outras características essenciais para a identificação, o reconhecimento e a mensuração de um ativo, mas iremos detalhá-las mais à frente.

Nesse momento, imagine uma empresa chamada Alfa que atua no ramo comercial. Ela possui um imóvel onde realiza suas atividades e esse imóvel é reconhecido na contabilidade de Alfa como ativo.

Agora imagine que Alfa possui computador, cadeiras, ar-condicionado... Ou seja, todo um conjunto de móveis e utensílios também utilizados em sua atividade. Para a empresa Alfa esses bens também compõem seu ativo.

Além dos itens mencionados acima, as mercadorias que Alfa disponibiliza

para venda, ou seja, seu estoque, assim como os direitos de recebimentos relativos às vendas a prazo para seus clientes, também são reconhecidos como ativos de Alfa.

Veja que temos diversos tipos de ativo dentro de uma empresa. Alguns adquirimos com a intenção de usar, outros com o intuito de vender; alguns possuem natureza corpórea, outros não possuem; mas todos os bens e direitos compreendem os ativos da empresa Alfa.

Os ativos, dentro da contabilidade, evidenciam as aplicações de recursos. Em uma visão mais ampla, conforme o CPC 00 (R2) (2019), o ativo pode ser conceituado como um “recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados” (p. 19). Ainda segundo esse pronunciamento, recurso econômico é definido como um “direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos” (p. 19).

Dentro desse conceito mais amplo, percebemos que o ativo, além de ser um bem e um direito, conforme falamos inicialmente, deve possuir algumas características essenciais para que a entidade possa reconhecê-lo, quais sejam: controle e potencial de geração de benefícios econômicos.

Podemos afirmar que possuímos o controle de um bem ou direito quando temos o poder de restringir seu acesso para um terceiro. O controle não está vinculado à posse jurídica de um bem ou direito. Aliás, esse foi um dos lemas da convergência contábil na adesão às normas internacionais: “essência econômica sobre a forma jurídica”.

O CPC 00 (R2) (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019, p. 21) ressalta que:

“o controle inclui a capacidade presente de impedir outras partes de direcionar o uso do recurso econômico e de obter os benefícios econômicos que podem fluir dele. Ocorre que, se uma parte controla um recurso econômico, nenhuma outra parte controla esse recurso.”

Além de controlar o bem ou direito, outra característica essencial de um ativo está no potencial de produzir benefícios econômicos. Esse potencial de geração

deve existir, mesmo que a probabilidade de produção de benefícios seja baixa. Conforme o CPC 00 (R2) (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019, p. 21):

“um recurso econômico pode produzir benefícios econômicos para a entidade ao autorizá-la ou ao permiti-la fazer, por exemplo, um ou mais dos seguintes atos: (a) receber fluxos de caixa contratuais ou outro recurso econômico; (b) trocar recursos econômicos com outra parte em condições favoráveis; (c) produzir fluxos de entrada de caixa ou evitar fluxos de saída de caixa, por exemplo: (i) utilizando o recurso econômico individualmente ou em combinação com outros recursos econômicos para produzir produtos ou prestar serviços; (ii) utilizando o recurso econômico para melhorar o valor de outros recursos econômicos; ou (iii) arrendando o recurso econômico a outra parte; (d) receber caixa ou outros recursos econômicos por meio da venda do recurso econômico; ou (e) extinguir passivos por meio da transferência do recurso econômico.”

1.4.1.2 Passivo

Os passivos, por sua vez, compreendem as obrigações. Ou seja, tudo aquilo que a entidade tem como dívidas a serem pagas. Por exemplo, continuando com nossa empresa, vamos imaginar que a Alfa adquiriu alguns ativos a prazo, gerando, portanto, uma obrigação de pagamento. Do mesmo modo, ela possui salários dos funcionários a serem pagos, encargos sobre folha e outros tributos a pagar.

Imagine também que a Alfa está num processo de expansão, e precisou contrair, junto a uma instituição financeira, empréstimos ou financiamentos para ajudá-la financeiramente nesse momento. Tudo isso que acabamos de citar são obrigações, logo, são reconhecidas, pela contabilidade, no passivo da empresa Alfa.

De acordo com o CPC 00 (R2) (2019) o passivo pode ser definido como uma “obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como

resultado de eventos passados” (p. 22). Ou seja, o passivo compreende uma obrigação da entidade que, no momento de sua liquidação (pagamento), resultará na transferência de um recurso econômico (ou seja, um ativo) para um terceiro.

Se você olhar bem, a contabilidade funciona como um espelho: o que é direito para um lado do espelho, é uma obrigação para o outro lado. Por exemplo, se eu compro mercadorias a prazo com intuito de revendê-las, na minha contabilidade esse fato me gerou uma obrigação, a de pagar tais mercadorias. No entanto, para a empresa que me vendeu as mercadorias, o mesmo fato gerou, em sua contabilidade, um direito de receber tais valores.

Ratificando tal pensamento, o CPC 00 (R2) (2019) ressaltou que, se uma parte tem obrigação de transferir um recurso econômico, ocorre que outra parte (ou partes) tem o direito de receber esse recurso econômico.

1.4.1.3 Patrimônio líquido

Nesse sentido, ainda falando sobre as contas patrimoniais, o que compreenderia o patrimônio líquido (PL)? Antes de falarmos sobre ele, vamos entender primeiro o que é o patrimônio. Já dissemos mais acima que o patrimônio é o objeto da contabilidade como ciência social aplicada e que compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações.

Vimos que os bens e direitos são os ativos e que as obrigações são os passivos. Logo, o patrimônio é o conjunto dos ativos e passivos de uma pessoa física ou jurídica. Mas, de fato, o que pertence à entidade em termos de patrimônio?

Vamos voltar a nossa empresa Alfa. Vimos que ela possui vários ativos (o que é algo bom), mas também possui vários passivos, ou seja, várias obrigações. Logo, se olharmos para Alfa, o patrimônio líquido de Alfa, também chamado de capital próprio, é o valor residual dos ativos menos os seus passivos.

Conforme dispõe o CPC 00 (R2) (2019), o “patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos” (p. 27). Esse valor residual também pode ser denominado de situação líquida.

$$\text{Patrimônio Líquido (PL)} = \text{Ativos} - \text{Passivos}$$

Perceba, estudante, que o patrimônio líquido é estruturado conforme uma equação de 1° grau. Nessa equação, a entidade pode se inserir em três cenários distintos, conforme segue:

Patrimônio líquido positivo ($PL > 0$): Essa é a melhor situação que uma entidade pode ter. Isso acontece quando o conjunto dos ativos (bens e direitos) é superior ao conjunto dos passivos (obrigações);

Patrimônio líquido negativo ($PL < 0$): Essa situação também é denominada de passivo a descoberto. Nesse caso, o conjunto dos ativos é menor que o conjunto dos passivos, logo, o PL é negativo;

Patrimônio líquido nulo ($PL = 0$): Nesse caso o PL inexistente, visto que o conjunto dos ativos é exatamente igual ao conjunto dos passivos

1.4.2 Contas de resultado: receita e despesa

Tanto as receitas quanto as despesas compreendem elementos das demonstrações contábeis que se referem ao seu desempenho econômico. Conforme dispõe o CPC 00 (R2) (2019), as receitas podem ser entendidas como “aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio” (p. 19).

Perceba que a receita, segundo o conceito supracitado, impacta positivamente no patrimônio líquido, tendo, portanto, um efeito aumentativo sobre ele. No entanto, o CPC ressalta que não se enquadram nessa categoria as contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio. Vamos imaginar, por exemplo, que um sócio aplicou recursos em sua empresa. Os ingressos financeiros resultantes desses recursos, portanto, não são configurados como receita.

Temos, dentro de suas classificações, diferentes tipos de receitas. Vamos conhecer os principais tipos de receita, estudante?

Receita com vendas – As receitas com vendas representam os ingressos de recursos originários da venda de seu objeto principal (estoques). Por exemplo,

se uma empresa possui como objeto principal a venda de cadeiras, logo, toda cadeira vendida compreenderá ingressos nas contas de receita com vendas, representando, portanto, os ingressos financeiros resultantes da venda de seu estoque.

Receita financeira – As receitas financeiras, por sua vez, representam os ingressos de recursos originários de atividades financeiras, como, por exemplo, juros recebidos e rendimentos auferidos em aplicações financeiras. Perceba, estudante, que as receitas financeiras, diferentemente das receitas com vendas, não estão relacionadas diretamente à venda do estoque de uma empresa.

Outras receitas – Nessa categoria, estão relacionados os ingressos de recursos resultantes de um tipo particular de receita que são os ganhos. Os ganhos podem ser originários, por exemplo, do recebimento de doações, assim como da venda de bens (exceto os estoques) por um valor superior ao valor evidenciado na contabilidade.

Se você pensar um pouco irá perceber que, com exceção das outras receitas (ganhos), para que exista receita é necessário que haja uma despesa associada. Ou seja, para que eu tenha receita com vendas, eu preciso pagar despesas com salários de funcionários e comissões sobre vendas. Por essa razão as despesas, são, sem dúvida, um “mal” necessário. Mas, como podemos conceituar as despesas?

As despesas são os dispêndios de recursos. Conforme dispõe o CPC 00 (R2) (2019), as despesas podem ser definidas como “reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio” (p. 19).

Perceba que, de acordo com o conceito acima, a despesa impacta negativamente no patrimônio líquido, tendo, portanto, um efeito diminutivo sobre ele. No entanto, o CPC ressalta que não se enquadram nessa categoria os dispêndios referentes a distribuições aos detentores sobre o patrimônio. Imagine, portanto,

que houve a distribuição de dividendos (“pagamento aos sócios”), em uma empresa. Essa saída de recursos não se enquadra na categoria de despesa, ok?

Temos, dentro de suas classificações, diferentes tipos de despesas, vamos conhecer os principais tipos de despesa, estudante?

Despesas com vendas – As despesas com vendas estão relacionadas aos gastos diretamente atribuíveis às atividades de venda do estoque (objeto da atividade principal de uma empresa). Por exemplo: pagamento de comissões aos vendedores, gastos com publicidade e propaganda. Ou seja, estão relacionadas, basicamente, às despesas dos setores comerciais e de marketing.

Despesas financeiras – Representam os dispêndios de recursos originários de atividades financeiras, como, por exemplo, pagamento de encargos como juros de mora e tarifas bancárias. Esses gastos estão relacionados, na maioria das vezes, com a necessidade de captação de numerários.

Despesas administrativas – Representam os gastos gerais de uma empresa, como pagamento de salários, água, luz, telefone, material de expediente, aluguel... Ou seja, dispêndios relacionados ao uso comum da administração em geral.

Outras despesas – Nessa classificação se enquadram as perdas, que são um tipo particular de gastos, pois, ao contrário das despesas, não existe uma receita associada. Como fatos que resultam em perdas, temos furtos ou roubos, obsolescências, desgastes pelo uso, e venda de bens (exceto os estoques) por um valor inferior ao evidenciado na contabilidade.

É através do confronto entre o conjunto total das receitas de um período com o conjunto total das despesas de um período que teremos a apuração do resultado do exercício.

Resultado do exercício = Receitas - Despesas

Perceba, estudante, que o resultado do exercício é estruturado conforme uma equação de 1º grau. Nessa equação, a entidade pode se inserir em três cenários distintos, conforme segue:

Resultado do exercício positivo (lucro): Isso acontece quando o total das receitas é superior ao somatório das despesas incorridas no período;

Resultado do exercício negativo (prejuízo): Isso acontece quando o total das receitas é inferior ao somatório das despesas incorridas no período;

Resultado do exercício nulo: Isso acontece quando o total das receitas é exatamente igual ao somatório das despesas incorridas no período.

O resultado do período (positivo, negativo ou nulo) será evidenciado na demonstração do resultado, que iremos abordar com mais detalhes nos próximos capítulos. No entanto, conforme podemos perceber, as contas de resultado são as que representam as variações patrimoniais.

1.5 Representação gráfica patrimonial

O patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) pode ser representado, por um gráfico em forma de T, compreendendo, portanto, sua representação gráfica, denominada de rasonete. Podemos observar essa representação na figura 2.

Figura 2 – Representação gráfica do patrimônio

PATRIMÔNIO	

Fonte: Elaborada pela autora.

De acordo com essa representação gráfica, o lado esquerdo representa os débitos e o lado direito, os créditos. No lado superior do rasonete, indicaremos o nome da conta que ele representa, podendo ser uma conta de ativo, passivo,

patrimônio líquido, receita ou despesa.

Figura 3 – Representação gráfica do patrimônio e suas naturezas

Fonte: Elaborada pela autora.

NOME DA CONTA	
DÉBITO	CRÉDITO

Vale ressaltar que, se o valor dos débitos for superior ao valor dos créditos, o razãoete terá um saldo devedor. Caso contrário (valor dos créditos superior aos débitos) o razãoete terá um saldo credor. No próximo capítulo iremos detalhar a natureza das contas e compreender a aplicação dos débitos e dos créditos nas contas patrimoniais e de resultado.

Revisando

Vimos que a contabilidade é uma ciência social aplicada que estuda o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, sendo esse, portanto, seu objeto de estudo. Ao estudar o patrimônio, a contabilidade possui como objetivo (finalidade) disponibilizar informações úteis para auxiliar no processo de gestão. Essa informação é disponibilizada aos usuários (internos e externos) da informação contábil.

O patrimônio compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações. Os bens e direitos são classificados como ativos, já as obrigações como passivo. O valor residual do total de ativos deduzido o total dos passivos se denomina patrimônio líquido e pode apresentar três situações, também chamadas de situações líquidas: positiva, negativa e nula. Os ativos, passivos e patrimônio líquido compreendem o conjunto das contas patrimoniais.

As contas de resultado são compostas das receitas e despesas. Essas contas representam as variações patrimoniais, uma vez que as receitas aumentam o patrimônio líquido enquanto as despesas, quando incorridas, o diminuem.

O confronto entre o total das receitas deduzido o total das despesas evidencia o resultado do exercício, podendo ser lucro, prejuízo ou nulo.

Saiba mais

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 00 (R2) – Estrutura conceitual para relatório financeiro, 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 30 out. 2020

É importante se familiarizar com a linguagem presente nos pronunciamentos contábeis, documentos técnicos essenciais para a aplicação da contabilidade. Logo, recomendo a leitura complementar do CPC 00 (R2)

MOLTER, Lorena. **Contadores ajudam o país em meio à pandemia de coronavírus.** Notícias do CRCPE, 22 abr. 2020. Disponível em: <https://www.crcpe.org.br/noticias/noticia.php?id=2257>. Acesso em: 28 nov. 2020.

☒ Ao longo dos anos, o profissional contábil passou por mudanças, tanto em relação a suas funções nas organizações, quanto em relação às competências e habilidades necessárias para o desempenho delas. Visto isso, recomendo a leitura complementar dessa matéria.

CONTABILIDADE 4.0: os impactos da tecnologia nos negócios e na profissão contábil. 25 jun. 2020. Publicado pelo canal SINDCONTSP. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tX80mPxiuMw>. Acesso em: 28 nov. 2020.

Os avanços tecnológicos e a inserção dessas tecnologias no ambiente

organizacional trazem desafios e oportunidades para o aprimoramento e a otimização na aplicação da ciência contábil. Entender como a tecnologia afetou o ambiente organizacional e compreender o enquadramento da contabilidade nesse contexto é muito importante. Logo, recomendo a visualização dessa palestra.

Referências

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 00 (R2)** – Estrutura conceitual para relatório financeiro, 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 30 out. 2020.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Moacyr de Lima e. **Contabilidade geral**. 1. ed. São Paulo: Érica, 2013.

2

Escrituração

Contabilidade Geral

Profa. Ayane Maria Gonçalves da Silva

Objetivos de aprendizagem

- 1 Compreender a diferenciação entre atos administrativos e fatos contábeis.
- 2 Conhecer a sistemática e a fórmula dos lançamentos contábeis.
- 3 Evidenciar a obrigatoriedade da escrituração contábil.

Introdução

Diferentemente dos atos administrativos, os fatos contábeis provocam modificações quantitativas e/ou qualitativas no patrimônio, devendo, portanto, ser registrados na contabilidade através dos lançamentos contábeis. Logo, diferenciar esses acontecimentos, quando ocorridos, é essencial para podermos contabilizar corretamente tais movimentações.

O registro por meio dos lançamentos é milenar e, conforme relatos, essa sistemática foi necessária para evidenciar as diminuições e aumentos nas contas patrimoniais e de resultado, visto inexistir, naquele momento, a figura dos números negativos. Logo, os aumentos e diminuições foram tratados utilizando-se a dualidade existente entre os créditos e débitos em cada conta, conforme sua natureza contábil.

O método das partidas dobradas, criado na Itália e difundido por toda a Europa é utilizado ainda hoje e tido como a base para a realização dos lançamentos contábeis, dando origem às suas fórmulas. Vamos conhecer um pouco mais sobre a escrituração contábil e sua obrigatoriedade de evidenciação?

2.1 Atos administrativos e fatos contábeis

Os **atos administrativos** são acontecimentos que ocorrem na entidade, mas não provocam alterações no seu patrimônio. Nós vimos, no capítulo 1, que o patrimônio da entidade compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações, lembra? Logo, por não provocarem modificações no patrimônio, os atos administrativos não devem ser registrados, ou seja, não devem ser objetos de contabilizações. Como exemplos de atos administrativos, temos a admissão de empregados

e a assinatura de contratos de compra e venda.

Os **fatos contábeis**, por sua vez, são acontecimentos que ocorrem na entidade e que provocam modificações (quantitativas e/ou qualitativas) no patrimônio da entidade. Em virtude das modificações que ocasionam, os fatos contábeis devem ser registrados através das contabilizações no período em que incorrerem. Os fatos contábeis podem ser classificados em três grupos: permutativos, modificativos ou mistos. Vamos entender cada tipo de fato contábil?

2.1.1 Fatos contábeis permutativos

Os fatos contábeis permutativos, como o próprio nome sugere, representam permutas (trocas) entre os elementos patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido), sem provocar alterações no patrimônio líquido (situação líquida) da entidade. Vamos imaginar, por exemplo, que eu tirei dinheiro do caixa da loja e o deposei na conta bancária. Nesse caso, eu apenas transitei a operação entre as contas de ativo (caixa e banco), sem, contudo, modificar a situação líquida da entidade, tendo, portanto, efeito nulo no patrimônio.

2.1.2 Fatos contábeis modificativos

Os fatos contábeis modificativos, por sua vez, provocam variações (modificações) no patrimônio líquido da entidade. Essas modificações podem aumentar ou diminuir a situação líquida, sendo, portanto, aumentativos ou diminutivos.

Nos **fatos contábeis modificativos aumentativos**, temos o envolvimento entre uma conta patrimonial (ativo ou passivo) e uma ou mais contas de receita. Por exemplo, vamos imaginar que a empresa auferiu receita com locação de imóveis (aluguéis). Nesse caso, temos o reconhecimento da receita com aluguel (aumento do PL) e o reconhecimento da entrada do dinheiro na conta bancária da entidade (aumento do ativo). Logo, tal modificação aumenta a situação líquida da entidade.

Já nos **fatos modificativos diminutivos**, temos o envolvimento entre uma conta patrimonial (ativo ou passivo) e uma ou mais contas de despesa. Por exemplo, ao pagar os salários dos funcionários, há o reconhecimento da despesa com salários no resultado (diminuição do PL) e a saída do dinheiro para esse pagamento

(diminuição do ativo), provocando um efeito diminutivo no patrimônio líquido da entidade.

2.1.3 Fatos mistos

Os fatos mistos, também chamados de compostos, são aqueles que envolvem um fato permutativo e um fato modificativo, de forma simultânea, alterando, portanto, o patrimônio líquido da entidade. Eles podem ser mistos aumentativos, quando a alteração aumenta a situação líquida da entidade, ou mistos diminutivos, quando a alteração diminui a situação líquida da entidade.

Os **fatos mistos aumentativos**, envolvem duas ou mais contas patrimoniais e uma ou mais contas de receita. Já os **fatos mistos diminutivos** envolvem duas ou mais contas patrimoniais e uma ou mais contas de despesa. Vamos imaginar que a empresa possuía a obrigação de pagar duplicatas no valor de R\$ 1.000. No entanto, como realizou o pagamento fora do prazo, ela incorreu, também, na obrigação de pagar juros de mora por tal atraso. Tais juros, no valor de 1%, foram aplicados ao montante principal da dívida, compreendendo R\$ 10 ($1\% * R\$ 1.000$).

Nesse caso, ao efetuar o pagamento da duplicata, a empresa ocasiona as seguintes movimentações: diminuição de um passivo (duplicatas a pagar), diminuição de um ativo (conta bancária da entidade) e diminuição do patrimônio líquido (despesa com juros de mora), sendo, portanto, um fato misto diminutivo. Tem-se, na figura 4, a exemplificação das modalidades de fatos mistos diminutivos:

Agora vamos imaginar que, em vez de ter a obrigação de pagar duplicatas, como no exemplo anterior, a empresa possuía o direito de receber a duplicata relativa a uma venda efetuada a prazo no valor de R\$ 1.000. Nesse caso, por receber tais valores fora do prazo, a empresa obteve o direito, também, de auferir juros de mora de 1%, fixados sobre o total do direito de recebimento, compreendendo R\$ 10 ($R\$ 1.000 * 1\%$).

Assim, no recebimento desse direito (duplicatas a receber), a empresa ocasiona as seguintes movimentações: diminuição de um ativo (duplicatas a receber), aumento de um ativo (conta bancária da entidade) e aumento do patrimônio líquido (receita com juros de mora), sendo, portanto, um fato misto

umentativo. Tem-se, na figura 5, a exemplificação das modalidades de fatos mistos aumentativos:

2.2 Lançamentos contábeis

Os lançamentos contábeis compreendem os registros dos fatos contábeis ocorridos, sejam esses fatos permutativos, modificativos ou mistos. Faz-se necessário, no entanto, antes de falarmos sobre os tipos de lançamentos contábeis (também chamado de fórmulas), entender qual é a sistemática do lançamento contábil.

Os fatos contábeis devem ser contabilizados quando incorrem. Esse momento é chamado de fato gerador. Por exemplo, vamos imaginar que vendemos mercadorias para revenda (estoque), mas o recebimento ocorrerá a prazo (em três parcelas, em 30, 90 e 120 dias após a venda). No entanto, essa venda deverá ser contabilizada, assim como seus efeitos, no momento de seu fato gerador, independentemente dos prazos de recebimento.

Isso ocorre porque os lançamentos contábeis seguem o que chamamos de regime de competência. Segundo o CPC 00 (R2) (2019), esse regime reflete os efeitos de transações, assim como outros eventos e circunstâncias, sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta, nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em períodos diferentes.

Essa visão é diferente da visão meramente de caixa, também chamada de regime de caixa. No regime de caixa, eu só efetuariaria os lançamentos contábeis no momento do seu efetivo recebimento (encaixe) e/ou pagamento (desembolso). Você conseguiu entender a diferença entre esses dois regimes?

Atenção**REGIME DE CAIXA ≠ REGIME DE COMPETÊNCIA**

No **regime de caixa** os lançamentos são realizados quando ocorre efetivamente o pagamento e/ou recebimento. Já no **regime de competência** os lançamentos são realizados quando ocorre o fato gerador, independentemente dos reflexos no caixa.

Isso é muito importante para que possamos entender o momento em que os registros dos fatos contábeis devem ser efetuados na contabilidade das entidades. Além disso, é importantíssimo compreender como funciona a natureza das contas, assim como o sistema de lançamentos contábeis. Vamos explorar esses tópicos?

2.2.1 Natureza das contas

Como vimos no capítulo 1, as contas contábeis se dividem em dois grupos: patrimoniais e de resultado. No primeiro grupo temos as contas de ativo, passivo e patrimônio líquido da entidade. Já no segundo grupo temos as contas de receita e de despesa. Você se lembra?

Cada conta, seja patrimonial ou de resultado, possui o que chamamos de “natureza contábil”, e essa natureza pode ser devedora ou credora. Compreender a natureza das contas é um passo importante para que possamos entender a sistemática dos lançamentos contábeis de modo a refletir corretamente os fatos contábeis que lhes deram origem.

Vamos começar falando sobre os ativos. Vimos no capítulo 1 que os ativos são os bens e direitos. São exemplos de ativos: os valores que a entidade possui em seu caixa e na sua conta bancária, as aplicações financeiras de curto ou longo prazo, as mercadorias para revenda (estoque), os direitos de recebimento/restituição de curto ou longo prazo, os imóveis de uso, as máquinas de uso, os softwares de uso, e as marcas e patentes que a entidade possui.

As **contas de ativos**, em regra geral, possuem **natureza devedora**. Você deve

estar se perguntando: mas se ativo é algo “bom”, como possui natureza devedora? Isso ocorre porque, para as contas patrimoniais, a visão de débito e crédito é diferente da visão bancária à qual estamos habituados. Ou seja, o débito não é sempre algo “ruim”, assim como o crédito nem sempre é algo “bom”.

Quando queremos reconhecer um aumento em uma conta, devemos realizar uma movimentação igual a sua natureza contábil. Por exemplo, quando queremos reconhecer a entrada de dinheiro no caixa loja, temos que realizar um débito na conta caixa, pois essa conta pertence ao grupo de ativos que têm, em regra geral, natureza devedora.

O raciocínio inverso também é aplicado. Imagine agora que quero evidenciar a saída de dinheiro do caixa da loja. Nesse caso, como essa conta pertence ao grupo de ativos, para diminuí-la, devo creditá-la. Logo, em regra geral: para aumentar um ativo, debita-se, e para diminuir um ativo, credita-se, certo?

As **contas de passivos** compreendem nossas obrigações. Temos como exemplos de passivo: a obrigação de pagar os salários dos funcionários, os tributos a pagar, a obrigação de pagar os fornecedores, assim como as demais obrigações de pagamento de curto ou longo prazo. Os passivos possuem, em regra geral, natureza credora. Isso mesmo: em regra geral, para aumentar uma conta de passivo, eu irei creditá-la, assim como para diminuir uma conta de passivo, eu irei debitá-la.

Imagine que a entidade possui a obrigação de pagar R\$ 100 de um tributo. Para reconhecer essa obrigação na contabilidade, sob a forma de lançamentos contábeis, eu devo creditar esse valor, visto que as obrigações de pagamentos são passivos e eles possuem natureza credora. No entanto, imagine que eu paguei esse valor, logo, liquidei a obrigação. Para reconhecer a diminuição desse passivo, devo realizar uma movimentação a débito, ou seja, devo realizar um lançamento com natureza contrária ao grupo de contas ao qual ela pertence.

Agora vamos falar das **contas do patrimônio líquido** que compreendem o capital próprio da entidade. No patrimônio líquido serão reconhecidos, por exemplo: o aporte dos sócios na empresa (capital social) e o lucro/prejuízo apurado no resultado. Esse grupo de contas possui natureza credora. Logo, em regra, para aumentar o patrimônio líquido deve-se realizar uma movimentação credora,

assim como para diminuí-lo, deve-se realizar uma movimentação devedora.

Logo, se quero reconhecer que o sócio aportou R\$ 1.000 na empresa, tal valor representará uma movimentação a crédito no grupo de contas do patrimônio líquido, uma vez que esse aporte ocasionará um aumento em uma conta do patrimônio líquido. Compreendeu a natureza das contas patrimoniais?

Segue, no quadro 1 um resumo contendo a natureza contábil de cada conta patrimonial.

Quadro 1 – Natureza contábil das contas patrimoniais

CONTAS	NATUREZA	AUMENTAR	DIMINUIR
ATIVO	DEVEDORA	DEBITA-SE	CREDITA-SE
PASSIVO	CREDORA	CREDITA-SE	DEBITA-SE
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CREDORA	CREDITA-SE	DEBITA-SE

Fonte: Elaborado pela autora.

Atenção

Dentro dos grupos de contas podemos encontrar as contas chamadas de **contas retificadoras**. Tais contas possuem, como o próprio nome sugere, a função de retificar/corrigir o grupo de contas à qual pertence.

Para isso, as contas retificadoras possuem natureza contrária ao seu grupo de contas. No ativo temos como exemplo de conta retificadora a conta de depreciação acumulada. Essa conta, apesar de ser uma conta de ativo, possui natureza credora e, quando existir, diminuirá o saldo total do ativo.

2.2.2 Método das partidas dobradas e fórmulas de lançamentos

Os lançamentos contábeis devem ser reconhecidos na contabilidade através do método das partidas dobradas. Esse método secular, bastante utilizado na Itália, teve sua prática difundida após Frei Luca Pacioli tê-lo apresentado em um dos seus livros.

Conforme Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), não se sabe muito bem quem “inventou” o método das partidas dobradas, mas não há dúvidas de que Pacioli lhe emprestou um significado eminentemente matemático. Por essa razão, ele é reconhecido por muitos como o “pai” da contabilidade.

Ainda segundo esses autores, acredita-se que à época do surgimento das partidas dobradas, bem como à época de Pacioli, possivelmente ainda não se conhecia o conceito de número negativo. Portanto, parte daí a necessidade de utilizar as naturezas das contas e sua dualidade débito/crédito como forma de evidenciar as diminuições/aumentos das movimentações das contas contábeis. Logo, “os escriturados da época desenvolveram, a seu modo, uma espécie de nova teoria matemática com a figura do saldo devedor e credor para suprir o que faltava.” (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005, p. 3).

Em suas diretrizes, o método das partidas dobradas determina que, para cada lançamento (conjunto de lançamentos) a débito em uma conta, deve existir um lançamento (conjunto de lançamentos) correspondente a crédito em outra conta. Ou seja, não pode existir um valor credor sem um valor devedor correspondente. Diante do exposto, existem quatro tipos de lançamentos, intitulados de fórmulas, para o registro dos fatos contábeis. Vamos conhecê-los?

1.^a fórmula

Nesse tipo de lançamento há uma conta debitada e uma conta creditada. Exemplo: no pagamento de fornecedor à vista no valor de R\$ 3.000, tem-se débito na conta de fornecedor e crédito na conta caixa.

Explicação do lançamento: Quando a empresa paga os fornecedores, deve-se evidenciar a diminuição desse passivo (obrigação) debitando essa conta e, da mesma forma, deve-se evidenciar a saída de dinheiro do caixa (ativo), uma vez que o pagamento foi realizado à vista.

• **Passivo** → Natureza credora → Redução de obrigações (fornecedores)
→ Debita.

• **Ativo** → Natureza devedora → Diminuição de bens (dinheiro do caixa)
→ Credita.

2.^a fórmula

Nesse tipo de lançamento há uma conta debitada e mais de uma conta creditada. Exemplo: no recebimento de clientes no valor de R\$ 2.000 com juros de 10%, tem-se: débito na conta caixa no valor de R\$ 2.200 e créditos nas contas clientes e juros ativos nos valores, respectivamente, de R\$ 2.000 e R\$ 200.

Explicação do lançamento: Quando a empresa recebe do cliente com incidência de juros, deve-se evidenciar a entrada desse dinheiro na empresa (aumento do caixa – ativo). Além disso, evidenciar a diminuição do direito de recebimento da conta cliente (ativo), uma vez que tal direito já foi recebido. Por fim, deve-se também contabilizar a receita proveniente do recebimento dos juros incidentes na operação no resultado do período.

- **Ativo** → Natureza devedora → Aumento do caixa → Debita.
- **Ativo** → Natureza devedora → Diminuição do direito (clientes) → Credita.
- **Receita** → Natureza credora → Aumento de receitas (juros ativos) → Credita.

3.^a fórmula

Nesse tipo de lançamento há mais de uma conta debitada e uma conta creditada. Exemplo: no pagamento de fornecedor no valor de R\$ 1.000 com incidência de juros de 10%, tem-se: débitos nas contas de fornecedor e juros passivos, respectivamente, nos valores de R\$ 1.000 e R\$ 100, assim como crédito na conta caixa (ativo) no valor de R\$ 1.100.

Explicação do lançamento: Quando a empresa paga o fornecedor com incidência de juros, deve-se evidenciar a saída desse dinheiro na empresa (diminuição do caixa – ativo) e o reconhecimento da despesa proveniente do pagamento dos juros incidentes na operação no resultado do período. Além disso, deve-se evidenciar a diminuição da obrigação de pagamento da conta fornecedor (passivo), uma vez que tal obrigação já

foi paga.

- **Passivo** → Natureza credora → Diminuição de obrigações (fornecedor) → Debita.
- **Despesa** → Natureza devedora → Aumento de despesa (Juros passivos) → Debita.
- **Ativo** → Natureza devedora → Diminuição do caixa → Credita.

4ª fórmula

Nesse tipo de lançamento há mais de uma conta debitada e mais de uma conta creditada. Exemplo: na venda de estoque com recebimento à vista no valor de R\$ 2.000 e custo da mercadoria vendida (CMV) de R\$ 800, tem-se: débito na conta caixa e crédito na conta de receita com vendas no valor de R\$ 2.000, assim como débito na conta de custo da mercadoria vendida (CMV) e crédito no estoque no valor de R\$ 800.

Explicação do lançamento: Quando a empresa vende o estoque, deve-se reconhecer dois momentos: o reconhecimento da receita proveniente dessa venda (faturamento) e o custo da operação. Logo, debita-se o caixa (ativo), uma vez que o recebimento da venda foi à vista, e reconhece um crédito na conta receita com vendas (resultado). Além disso, debita-se o custo da mercadoria vendida (resultado) e credita-se o estoque (ativo) para reconhecer a saída da mercadoria.

- **Ativo** → Natureza devedora → Aumento do caixa → Debita.
- **Receita** → Natureza credora → Aumento de receita → Credita.
- **Despesa** → Natureza devedora → Aumento do CMV → Debita.
- **Ativo** → Natureza devedora → Diminuição do estoque → Credita.

2.3 Obrigatoriedade da escrituração

A **escrituração contábil** é uma técnica de controle patrimonial que consiste no registro cronológico de todos os fatos contábeis dentro de uma entidade. Os lançamentos contábeis, por exemplo, são escriturados e evidenciados em livros contábeis específicos, como o livro razão, ou nas próprias demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado, dentre outras).

Com relação a sua base legal, a escrituração é uma atividade obrigatória para os empresários e as sociedades empresárias, conforme o Código Civil brasileiro (Lei n.º 10.406/2002):

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

Como previsto na mesma lei, apenas os pequenos empresários são dispensados de realizar a escrituração. O conceito jurídico de pequeno empresário é complexo e envolve várias especificidades definidas na Lei Complementar n. 123/2006¹. Mas, para simplificar, podemos dizer que se trata do microempresário individual que auferir uma receita bruta anual de até R\$ 81.000,00 e opta pelo

¹ Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que auferir receita bruta anual até o limite previsto no § 1º do art. 18-A.

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 155, de 2016).

regime simplificado de tributação conhecido como “Simples Nacional”.

Nesse contexto, os livros contábeis podem ser divididos, quanto a sua utilidade, em principais e auxiliares. Segundo Ribeiro (2018), os livros principais são utilizados para o registro das movimentações diárias da entidade, como ocorre no livro diário. Já os livros auxiliares, ainda segundo esse autor, são utilizados para registros específicos, como se dá no livro-caixa. Para os fins dessa disciplina, iremos explicar dois tipos de livros principais: o livro-diário e o livro-razão.

O livro-diário possui caráter obrigatório, conforme as leis comerciais, e nele são lançados todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que provocam modificações no patrimônio da entidade (fatos contábeis). Por ser obrigatório, o livro-diário está sujeito às formalidades legais extrínsecas e intrínsecas exigidas para os livros de escrituração em geral.

Até hoje, o livro-diário passou por, pelo menos, três estágios de escrituração:

1. **Processamento manual:** nesse momento, toda a escrituração era realizada de forma manuscrita.
2. **Processamento mecânico:** nesse estágio, a escrituração desse livro passou a ser feita em fichas/folhas soltas.
3. **Processamento eletrônico de dados:** adotado atualmente por quase toda a totalidade das empresas, a escrituração passou a ser feita por computador e, após sua elaboração, o livro é impresso e encadernado.

Revisando

Vimos que os fatos contábeis provocam alterações (quantitativas e/ou qualitativas) no patrimônio da entidade, devendo, portanto, ser registrados através dos lançamentos contábeis. Essas movimentações, por sua vez, com relação ao efeito na situação líquida da entidade, podem ser permutativas, diminutivas ou mistas.

A sistemática dos lançamentos contábeis segue as diretrizes do método das partidas dobradas e, para compreendê-lo, temos que saber a natureza contábil das contas, de modo a evidenciar corretamente os aumentos e diminuições.

As fórmulas de lançamentos contábeis dependem da quantidade de débitos e créditos presentes em cada um deles. Existem quatro fórmulas: 1ª (um débito para um crédito), 2ª (um débito e mais de um crédito), 3ª (mais de um débito e um crédito) e 4ª (mais de um débito e mais de um crédito).

Reconhecer corretamente essas movimentações é um dever no processo de escrituração contábil, de modo a evidenciá-las nos livros principais e auxiliares. Com relação aos principais, vimos a importância dessa escrituração e explanamos dois principais livros: o livro diário e o livro razão.

O livro-razão, por sua vez, não é obrigatório pela legislação, mas é de extrema importância. Nesse livro, o histórico direto de cada conta é evidenciado. Ele pode ser de inúmeras formas (encadernado, com folhas soltas, em fichário etc.), e tem como objetivo principal “controlar todas as movimentações contábeis, conta por conta, fornecendo subsídios para a consulta de saldos, históricos, datas dos lançamentos e a contrapartida (débito ou crédito) de cada lançamento contábil”. (SILVA, 2013, p. 38).

Saiba mais

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n38/v16n38a02.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2021.

É importante compreender a evolução da contabilidade até a concepção da ciência que conhecemos nos dias atuais. Essa percepção evolutiva da contabilidade é essencial para entendermos o seu papel dentro do ambiente de gestão e no processo decisório. Visto isso, como forma de ampliar os conhecimentos abordados neste capítulo recomendo, como leitura complementar, a imersão no artigo que segue.

. BRASIL. Capítulo IV – Da Escrituração. In: _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República:[2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 25 out. 2020.

No Código de Processo Civil podemos verificar as diretrizes legais quanto à escrituração contábil e sua aplicabilidade. Diante disso, recomendo a leitura do capítulo IV deste código para entendermos melhor a escrituração contábil no Brasil e suas nuances.

XIBOM BOMBOM DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. 26 set. 2020. Publicado pelo canal Profa. Ayane Gonçalves. Disponível em: https://youtu.be/jX4JNN3b_Z4. Acesso em: 12 jan. 2021.

Aprender os lançamentos contábeis (tanto das contas patrimoniais quanto de resultado) é essencial para a correta escrituração e evidenciação dos fatos contábeis. Então, para entender de forma lúdica como movimentar contabilmente tais contas, vamos cantar juntos uma paródia sobre o tema? Arrasta o sofá, aumenta o volume, aperta o play e vamos juntos nessa!

Referências

BRASIL. Capítulo IV – Da Escrituração. In: _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República:[2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das

Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República: [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República: [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 25 out. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 00 (R2) - **Estrutura conceitual para relatório financeiro**, 2019. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 30 out. 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n38/v16n38a02.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2021.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Moacyr de Lima e. **Contabilidade geral**. 1. ed. São Paulo: Érica, 2013.

XIBOM BOMBOM DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. 26 set. 2020. Publicado pelo canal Profa. Ayane Gonçalves. Disponível em: <https://youtu.be/jX4JNN3bZ4>. Acesso em: 12 jan. 2021.

Estoques

Contabilidade Geral

Profa. Ayane Maria Gonçalves da Silva

Objetivos de aprendizagem

- 1 Conceituar os estoques e sua evidenciação na contabilidade.
- 2 Detalhar a mensuração relativa ao reconhecimento inicial e subsequente dos estoques.
- 3 Explanar os critérios para valoração dos estoques.

Introdução

Os estoques compõem o grupo de ativos de uma entidade e possuem um papel fundamental na continuidade das empresas, pois estão diretamente relacionados a sua atividade principal. Eles podem possuir, ou não, natureza física e devem ser reconhecidos, mensurados e evidenciados nas demonstrações contábeis, de modo a auxiliar na tomada de decisão eficaz.

Quando uma empresa vende seu estoque, ocorre sua “realização”, uma vez que a intenção principal ao adquiri-lo é sua venda e/ou sua utilização no processo de produção ou na prestação de serviços. Deve-se, portanto, entender os critérios para o reconhecimento inicial e subsequente dos estoques e realizar os lançamentos contábeis relativos a tais fatos, de modo a evidenciar de forma fidedigna essas informações e seus impactos.

Neste capítulo iremos fazer uma imersão profunda nesse grupo de contas a fim de explanar os pontos principais relativos aos estoques, incluindo a identificação, o reconhecimento inicial, a potencialidade de geração de benefícios econômicos e os critérios de valoração. Você está preparado para conhecer os estoques e suas aplicações?

3.1 Conceito

Os estoques são ativos da empresa e compreendem bens tangíveis (com natureza corpórea) e bens intangíveis (sem natureza corpórea). Eles estão diretamente ligados às principais áreas de operação da entidade e a intenção, ao adquiri-los, é a venda.

Por compor o grupo de ativos, os estoques devem possuir as características essenciais de um ativo, indicadas no **CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros (2019)** e explicadas no primeiro capítulo deste livro. Você se lembra de quais são essas características? Se você respondeu “controle” e “potencial de geração de benefícios econômicos”, você está de parabéns!

Nesse aspecto, é importante destacar que a intenção na hora da aquisição do bem definirá a classificação de muitos ativos, pois o que é estoque para uma empresa, para outra empresa pode compreender um imobilizado, um intangível, ou algum outro ativo.

Vamos imaginar, por exemplo, uma empresa que revende veículos. Para essa empresa, os veículos adquiridos com a intenção de venda compreendem o seu estoque. No entanto, o mesmo bem (veículo) compõe o grupo de imobilizados para uma empresa que o adquire com intenção de uso.

Diante do exposto, é correto afirmar que os estoques são ativos que se realizam com sua venda, ou seja, no momento em que efetivamente são vendidos.

Detalharemos cada grupo de contas que integra o balanço patrimonial no capítulo 4. No entanto, devido a sua importância para a organização, abordaremos os estoques detalhadamente neste capítulo.

O pronunciamento técnico **CPC 16 (R1) – Estoques** (2019) trata especificamente do tema e conceitua os estoques como “ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) em processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019, p. 2-3).

Logo, tanto as atividades de comércio quanto as de indústria e prestação de serviços possuem estoques, e eles devem ser corretamente reconhecidos, mensurados e evidenciados. Segundo Padoveze (2017), a formação dos estoques tem como objetivo proporcionar segurança e disponibilizar os materiais a serem utilizados na produção dos produtos e na prestação dos serviços, para que a atividade principal da entidade não sofra interrupções, assim como possibilitar garantias para a realização das vendas das mercadorias adquiridas e/ou produzidas para esse fim.

A essa altura do texto, você deve estar se perguntando: como devemos mensurar os estoques na contabilidade? Então, vamos juntos descobrir?

3.2 Mensuração

3.2.1 Reconhecimento inicial

Inicialmente, os estoques devem ser reconhecidos na contabilidade pelo seu valor de custo. Segundo o CPC 16 (R1) (2019), “o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atual.” (p. 4).

Na citação acima temos alguns pontos importantes: “custos de aquisição”, “custo de transformação” e “outros custos”. Em regra geral, compõe o custo dos estoques todo e qualquer gasto necessário para colocar o estoque em condição de venda, visto que os estoques só se realizam com a venda.

Depois que o estoque estiver em condição de venda, qualquer gasto subsequente atribuído ao custo do estoque será considerado despesa do período e deverá ser evidenciado na Demonstração do Resultado (DR) quando incorrido. No próximo capítulo, abordaremos a DR em detalhes. Por enquanto, é necessário que você entenda o quão importante é o momento no qual o estoque se encontra em condição de venda. Imagine que uma empresa compra cadeiras para revender enquanto atividade principal, de modo que elas compreendem o grupo dos estoques. Todo e qualquer gasto necessário para colocar essas cadeiras em condição de venda compõe o custo desse estoque.

Frete, montagem, valor pago pelas cadeiras, seguro sobre compra, enfim, tudo isso compreende o custo do estoque. A partir do momento que as cadeiras se encontram em condição de venda, os gastos subsequentes (como o salário dos funcionários para realizar as vendas, as comissões sobre vendas etc.) são tratados como despesas do período em que incorrerem.

Os **custos de aquisição**, portanto, compreendem “o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”. (COMITÊ DE

PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, p. 4, grifos nossos).

Os **custos de transformação**, por sua vez, recebem esse nome, pois são os gastos incorridos dentro de um processo de transformação do produto. Eles incluem a aquisição da matéria-prima, a mão de obra e a finalização do produto acabado. Tais custos podem ser classificados como diretos ou indiretos, assim como fixos ou variáveis.

A classificação em diretos ou indiretos se refere à identificação desses custos aos produtos (linhas de produções). Nos custos **diretos**, conseguimos identificar de forma clara e objetiva o quanto cada produto contribuiu para o surgimento de um custo. Nos **indiretos**, por sua vez, não conseguimos fazer essa identificação e, portanto, necessitamos de algum critério de rateio para alocar tais custos aos produtos.

Imagine a produção de bolos, por exemplo. Nesse processo, toda matéria-prima utilizada (trigo, ovos, leite, fermento, dentre outros) compreende um custo direto, pois sabemos, de forma clara e objetiva, o quanto cada bolo contribuiu para o surgimento desse custo. No entanto, a energia elétrica utilizada no processo é um custo indireto, pois não sabemos o quanto cada bolo contribuiu para seu surgimento, necessitando, portanto, estabelecer algum critério de rateio para realizar tais apropriações.

A classificação em fixos e variáveis se refere à variação de tal custo em relação à quantidade produzida. Os custos **fixos** não sofrem alterações proporcionais à quantidade produzida. Um exemplo desse tipo de custo é o aluguel da fábrica. Independentemente da quantidade produzida (0, 10, 100, 200 unidades etc.), o valor do aluguel permanece o mesmo. Isso não significa que o custo fixo nunca sofrerá alterações. No exemplo dado, o aluguel pode vir a sofrer reajustes contratuais, mas perceba que essa variação não tem relação com as oscilações nas quantidades produzidas.

Ao contrário dos fixos, os custos **variáveis** sofrem oscilações proporcionais à quantidade produzida. Um exemplo é a matéria-prima consumida: quanto mais produzo (0, 10, 100, 200 unidades etc.), maior será meu custo com a matéria-prima. Percebeu a diferença?

Os **outros custos** presentes no conceito de custos de estoque são aqueles

que não são nem de aquisição e nem de transformação.

Logo, o custo dos estoques compreende o somatório dos custos de aquisição, dos custos de transformação e dos outros custos necessários para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais.

CUSTO DOS ESTOQUES = AQUISIÇÃO + TRANSFORMAÇÃO + OUTROS CUSTOS

3.2.2 Reconhecimento subsequente

Após o reconhecimento inicial, os estoques devem ser avaliados periodicamente a fim de verificar se há perda na capacidade de realização desse estoque, comparando-se seu valor de custo (reconhecimento inicial) com seu valor realizável líquido (VRL). Se os estoques se realizam ao serem vendidos, como já dito, então o VRL dos estoques é o preço líquido de venda, isto é, o preço de venda menos os gastos para vender.

A ideia é comparar o valor de custo dos estoques, decorrente do reconhecimento inicial, com o seu VRL, ficando, portanto, o menor dos dois. Logo, se a contabilidade estiver em um valor superior ao valor de realização, deve-se reconhecer uma perda para evidenciar a perda de capacidade de realização do estoque em análise.

Imagine que uma empresa possuía em seus estoques mercadorias para revenda contabilizadas a um custo de R\$ 1.000, que essas mercadorias foram vendidas ao preço de R\$ 1.500 e que os gastos necessários para a venda totalizaram R\$ 600. Com base no exposto, haverá o reconhecimento de perda na capacidade de realização desse estoque? Vamos responder juntos?

O primeiro passo é encontrar o VRL desse estoque, ou seja, o preço de venda menos os gastos para vender. Assim, o VRL será de R\$ 1.500 – R\$ 600 = R\$ 900. Ao se comparar o VRL (R\$ 900) com o custo do estoque (R\$ 1.000) e se aplicar a regra (dos dois, o menor), percebe-se que o menor será o VRL. Logo, uma perda no valor de R\$ 100 (R\$ 1.000 – R\$ 900) deve ser reconhecida na contabilidade para evidenciar a redução na capacidade de realização desse estoque.

Sobre esse tópico, vale ressaltar que, conforme consta no CPC 16 (R1) (2019),

“o custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído.” (p. 8).

Ainda de acordo com esse CPC, os estoques geralmente devem ser reduzidos item a item para o seu VRL, podendo, no entanto, ser recomendado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas, como itens da “mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes.” (p. 8).

É importante destacar, também, que deve ser feita uma nova avaliação do VRL a cada período. Após essa avaliação, caso as condições que ocasionaram a redução ao VRL deixem de existir, o valor relativo à perda deverá ser revertido (total ou parcialmente), limitado ao valor da perda em seu reconhecimento inicial.

3.3 Critérios de valoração dos estoques

De acordo com o CPC 16 (R1) (2019), existem três critérios para a valoração dos estoques: o método de identificação específica, o PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) e o custo médio ponderado. Vamos conhecer cada critério?

3.3.1 Método de identificação específica

O método de identificação específica sugere que “sejam atribuídos custos específicos a itens identificados dos estoques.” (LAGIOIA, 2015, p. 43). Ele deve ser aplicado, como consta no CPC 16 (R1) (2019), quando houver “itens que não são normalmente intercambiáveis e [...] bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos.” (p. 7).

Você sabia?

Um bem é intercambiável quando ele pode ser substituído, no momento da venda, por outro que lhe seja idêntico. Vamos imaginar que você queira comprar um xampu para cabelos tingidos da marca Cabelo e Cia. Qualquer xampu dessa linha para cabelos tingidos poderá ser vendido a você, logo esse bem é intercambiável.

Nesse contexto, quando temos uma grande quantidade de bens intercambiáveis, o método de identificação específica não é recomendável, devendo ser utilizado, para a valoração dos estoques, o método do PEPS ou o método do custo médio.

3.3.2 Método PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair)

Nesse método, a ordem de aquisição dos estoques é essencial para sua valoração, visto que o primeiro item comprado ou produzido deve ser o primeiro a ser vendido. Desse modo, permanecem no estoque os itens recentemente comprados ou produzidos.

Para realizar as operações, vamos utilizar a ficha de controle dos estoques. Após inserir as movimentações do período (compras, vendas, devoluções), teremos as seguintes informações: saldo final dos estoques e custo da mercadoria vendida (CMV).

Vamos imaginar uma empresa que compra e vende cadeiras denominada Cia Alfa. Como saldo inicial do seu estoque, essa empresa possuía 40 cadeiras adquiridas a um custo unitário de R\$ 30. No mês de novembro/X0, a empresa teve as seguintes movimentações:

- Dia 05/11/X0 – Compra de 20 cadeiras por R\$ 35/cada;
- Dia 15/11/X0 – Venda de 35 cadeiras por R\$ 60/cada;
- Dia 20/11/X0 – Venda de 10 cadeiras por R\$ 65/cada;
- Dia 30/11/X0 – Compra de 10 cadeiras por R\$ 40/cada.

Observe como ficaram as movimentações dos estoques da empresa em sua ficha de controle:

Tabela 1 – Ficha de controle de estoque utilizando o PEPS

Data	Entrada de mercadorias			Saída de mercadorias			Saldos dos estoques		
	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)
Saldo Inicial							40	R\$ 30,00	R\$ 1.200,00
05/nov	20	R\$ 35,00	R\$ 700,00				40	R\$ 30,00	R\$ 1.200,00
							20	R\$ 35,00	R\$ 700,00
15/nov				35	R\$ 30,00	R\$ 1.050,00	5	R\$ 30,00	R\$ 150,00
							20	R\$ 35,00	R\$ 700,00
20/nov				5	R\$ 30,00	R\$ 150,00	15	R\$ 35,00	R\$ 525,00
				5	R\$ 35,00	R\$ 175,00			
30/nov	10	R\$ 40,00	R\$ 400,00				15	R\$ 35,00	R\$ 525,00
							10	R\$ 40,00	R\$ 400,00
Total						R\$ 1.375,00		R\$ 925,00	

Fonte: Elaborada pela autora.

Segue o detalhamento da ficha de controle de estoque utilizando o método PEPS (tabela 1):

- O saldo inicial (SI) do mês 11/X0 é de R\$ 1.200,00 (40 unidades x R\$ 30).
- No dia 05/11 realizamos uma compra de mercadorias no valor de R\$ 700 (20 unidades x R\$ 35). Como a ordem da compra importa nesse critério de valoração, devemos destacar a descrição dos valores no saldo dos estoques de acordo com sua ordem de entrada.
- No dia 15/11 houve uma venda de 35 unidades a um preço de venda de R\$ 60/unidade, totalizando uma receita com vendas de R\$ 2.100 (35 unidades x R\$ 60). No entanto, para calcularmos o custo da mercadoria vendida (CMV) nessa operação, devemos utilizar o custo dos valores mais antigos

- no estoque. Logo, o CMV será R\$ 1.050,00 (35 unidades x R\$ 30).
- Após a venda do dia 15/11, percebe-se que restam no estoque 5 unidades a um custo unitário de R\$ 30 e 20 unidades a um custo unitário de R\$ 35. As vendas subsequentes devem seguir essa mesma ordem, de modo a priorizar, nas saídas de mercadorias, os itens comprados há mais tempo.
 - No dia 20/11 houve uma venda de 10 mercadorias a um preço de venda de R\$ 650 (10 unidades x R\$ 65). Para o cálculo do CMV relativo a essa venda, obedecendo à ordem das mercadorias no estoque, temos o seguinte: como o lote de mercadoria mais antigo só possui 5 unidades, uma parte das mercadorias vendidas deve sair com o custo do lote mais antigo (5 unidades x R\$ 30 = R\$ 150) e a outra parte deve ser sair com o custo do lote residual (5 unidades x R\$ 35 = R\$ 175).
 - Após a venda do dia 20/11, restam no estoque um saldo de R\$ 525 (15 unidades x R\$ 35).
 - No dia 30/11 houve uma compra de mercadoria no valor de R\$ 400 (10 unidades x R\$ 40). Para termos o controle conforme a ordem de entrada, devemos evidenciar as mercadorias no saldo do estoque separadamente, de acordo com sua ordem de aquisição.
 - Ao término das movimentações relativas ao mês de novembro/X0, obtivemos as seguintes informações: **CMV total** de R\$ 1.375 (somatório do total da coluna de saída de mercadorias); **saldo final dos estoques** de R\$ 925; e **receita com vendas total** de R\$ 2.750 (somatório das receitas nas vendas dos dias 15/11 e 20/11).

3.3.3 Método do custo médio

Segundo o CPC 16 (R1) (2019), no critério do custo médio ponderado “o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2019, p. 7).

Logo, nesse método o valor do custo das saídas é calculado por meio de uma média ponderada relativa aos custos dos saldos iniciais acrescidos das entradas de mercadorias do período. Portanto, o custo médio das saídas de mercadoria só é alterado quando há uma nova aquisição de mercadoria, momento no qual uma nova média deverá ser feita.

Vamos utilizar os mesmos dados relativos à Cia Alfa em novembro/X0. Mas dessa vez utilizaremos o método do custo médio ponderado. Você deve se lembrar de que essa empresa possuía, como saldo inicial do seu estoque, 40 cadeiras adquiridas a um custo unitário de R\$ 30. No mês de novembro/X0, a empresa teve as seguintes movimentações:

- Dia 05/11/X0 – Compra de 20 cadeiras por R\$ 35/cada;
- Dia 15/11/X0 – Venda de 35 cadeiras por R\$ 60/cada;
- Dia 20/11/X0 – Venda de 10 cadeiras por R\$ 65/cada;
- Dia 30/11/X0 – Compra de 10 cadeiras por R\$ 40/cada.

Observe como ficaram as movimentações dos estoques da empresa em sua ficha de controle:

Tabela 2 – Ficha de controle de estoque utilizando o custo médio.

Data	Entrada de mercadorias			Saída de mercadorias			Saldo dos estoques		
	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Quantidade	Valor unitário (R\$)	Valor Total (R\$)
Saldo Inicial							40	R\$ 30,00	R\$ 1.200,00
05/nov	20	R\$ 35,00	R\$ 700,00				60	R\$ 31,67	R\$ 1.900,00
15/nov				35	R\$ 31,67	R\$ 1.108,45	25	R\$ 31,67	R\$ 791,75
20/nov				10	R\$ 31,67	R\$ 316,70	15	R\$ 31,67	R\$ 475,05
30/nov	10	R\$ 40,00	R\$ 400,00				25	R\$ 35,00	R\$ 875,05
Total						R\$ 1.425,15			R\$ 875,05

Fonte: Elaborada pela autora

Segue o detalhamento da ficha de controle de estoque utilizando o custo médio (tabela 2):

- O saldo inicial (SI) do mês 11/X0 é de R\$ 1.200,00 (40 unidades x R\$ 30).
- No dia 05/11 realizamos uma compra de mercadorias no valor de R\$ 700 (20 unidades x R\$ 35). Nesse momento, como já existem mercadorias em estoque, deve-se realizar **uma média** para obter o **custo médio** das saídas posteriores. Logo, o saldo do estoque totalizou R\$ 1.900 (R\$ 1.200 + R\$ 700). Dividindo esse valor pela quantidade total do estoque (40 + 20 = 60), teremos o custo médio do estoque de R\$ 31,67/unidade (R\$ 1.900/60).
- No dia 15/11 houve uma venda de 35 unidades a um preço de venda de R\$ 60/unidade, totalizando uma receita com vendas de R\$ 2.100 (35 unidades x R\$ 60). No entanto, para calcularmos o custo da mercadoria vendida (CMV) nessa operação, devemos utilizar o custo médio do estoque (R\$ 31,67/unidade). Logo, o CMV será de R\$ 1.108,45 (35 unidades x R\$ 31,67). Vale lembrar que esse custo médio só será alterado quando houver uma nova entrada de mercadoria, pois será gerada uma nova média.
- No dia 20/11 houve uma venda de 10 mercadorias a um preço de venda de R\$ 65,00 (10 unidades x R\$ 65= R\$ 650 de receita com vendas). Para calcularmos o CMV relativo a essa venda, continuaremos utilizando o custo médio de R\$ 31,67. Logo, o CMV será de R\$ 316,70 (10 unidades x R\$ 31,67).
- Após a venda do dia 20/11, restam no estoque um saldo R\$ 475,05 (15 unidades x R\$ 31,67).
- No dia 30/11 houve uma compra de mercadoria no valor de R\$ 400 (10 unidades x R\$ 40). Após essa aquisição, o estoque passou a ser de 25 unidades (15 + 10), e o saldo passou a ser de R\$ 875,05 (R\$ 475,05 + R\$ 400). Como já foi visto, devemos fazer uma nova média ponderada para compor o custo médio das próximas saídas de mercadoria. Assim, ao realizar a média ponderada, será obtido um custo médio de R\$ 35/unidade (R\$ 875,05/25). Esse será o novo custo médio para as próximas saídas e ele só será alterado quando houver uma nova entrada de mercadoria, pois

isso gerará uma nova média ponderada.

- Ao término das movimentações relativas ao mês de novembro/X0, obtivemos as seguintes informações: **CMV total** de R\$ 1.425,15 (somatório do total da coluna de saída de mercadorias); **saldo final dos estoques** de R\$ 875,05; e **receita com vendas total** de R\$ 2.750,00 (somatório das receitas nas vendas dos dias 15/11 e 20/11).

Você sabia?

Existe um método de valoração dos estoques denominado UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair). Nesse critério de valoração, a ordem das entradas é importante, pois o custo de saída dos estoques será calculado com base nas últimas mercadorias adquiridas. No entanto, vale ressaltar que a adoção desse método não é permitida no Brasil para fins fiscais.

3.4 Contabilização dos estoques

No momento do reconhecimento inicial dos estoques pelo seu valor de custo (aquisição, transformação e outros custos), deve-se fazer um lançamento que evidencie o aumento desse grupo de ativos. Logo, serão realizadas as seguintes movimentações na aquisição do estoque:

Débito: Estoques

Crédito: Fornecedores (a prazo) / Disponibilidades (à vista)

Quando ocorrem as vendas relativas ao estoque, devem-se evidenciar dois lançamentos (caso seja desconsiderada a incidência tributária). No primeiro lançamento, será explanada a saída das mercadorias do estoque, compondo o seu CMV. No segundo momento, por sua vez, será reconhecida a receita com

vendas relativa a essa operação, conforme se segue:

Momento 01 (pelo custo):

Débito: CMV

Crédito: Estoque

Momento 02 (pela receita com vendas):

Débito: Disponibilidade (à vista) / Clientes (a prazo)

O saldo final dos estoques será evidenciado no Balanço Patrimonial. Já os valores relativos ao CMV e a receita com vendas, por serem contas de resultado, serão evidenciados na Demonstração do Resultado. No próximo capítulo, abordaremos com detalhes essas duas importantes demonstrações, cuja elaboração e evidenciação são obrigatórias, de acordo com a legislação e as normas vigentes.

Revisando

Os estoques são ativos e estão diretamente relacionados à atividade principal da empresa, devendo ser reconhecidos, inicialmente, pelo seu custo (aquisição, transformação e outros custos).

Após o reconhecimento inicial, deve-se verificar, no reconhecimento subsequente, se há perda na capacidade de realização dos estoques. Para esse fim, deve-se comparar seu valor do custo (presente na contabilidade) com seu valor realizável líquido (VRL). O VRL dos estoques é seu preço líquido de venda (preço de venda – gastos para vender), visto que os estoques só se realizam quando são vendidos.

No reconhecimento subsequente, a regra é: **custo ou VRL; dos dois, o menor**. Logo, se a contabilidade evidencia um estoque com valor superior ao VRL, então se deve reconhecer uma perda estimada. Essa perda pode, em momento posterior, ser revertida de forma total ou parcial.

Quanto aos critérios de valoração dos estoques, o *CPC 16 (R1)* prevê três critérios: o método de identificação específica, o PEPS e o custo médio. Depois

de serem reconhecidos e mensurados, os estoques devem ser evidenciados no Balanço Patrimonial, uma espécie de demonstração que será abordada, com detalhes, no próximo capítulo.

Saiba mais

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 16 (R1) – Estoques**, 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 12 jan. 2021.

É importante se familiarizar com a linguagem técnica presente nos pronunciamentos contábeis, pois eles são essenciais para a aplicação plena da contabilidade. Logo, recomendo a leitura complementar do CPC 16 (R1) – Estoques.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. CPC 16 (R1) – Estoques. In: _____. **Pronunciamentos contábeis na prática**. São Paulo: Atlas, 2015. v. 5.

A professora Umbelina Lagioia possui um livro (atualmente com cinco volumes) direcionado para a compreensão e aplicabilidade dos pronunciamentos, abordando seus temas de forma didática e aplicada. Para aperfeiçoar os conhecimentos relativos ao CPC 16 (R1) – Estoques, recomendo a leitura complementar do capítulo 1 do volume 5 do livro *Pronunciamentos contábeis na prática*.

COMO fazer o CONTROLE DE ESTOQUE da minha empresa - Baixe a planilha do Sebrae! 28 mar. 2019. Publicado pelo canal Sebrae Talks. Disponível em: <https://youtu.be/YnUgrB4BQIU>. Acesso em: 12 jan. 2021.

O correto gerenciamento dos estoques é essencial para a continuidade das empresas. Em virtude disso, o Sebrae postou um vídeo em seu canal do YouTube contendo os principais aspectos relativos ao tema e dando ênfase a sua aplicabilidade nas entidades. Logo, recomendo a visualização desse vídeo.

Referências

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 16 (R1) – Estoques**, 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 12 jan. 2021.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Pronunciamentos contábeis na prática**. São Paulo: Atlas, 2015. v. 5.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade geral facilitada**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

Demonstrações contábeis

Contabilidade Geral

Profa. Ayane Maria Gonçalves da Silva

Objetivos de aprendizagem

- 1 Ressaltar a importância das demonstrações contábeis.
- 2 Conceituar o balanço patrimonial e a demonstração do resultado.
- 3 Evidenciar os elementos componentes do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.

Introdução

Como vimos nos capítulos anteriores, o objeto de estudo da contabilidade como ciência é o patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações). O objetivo do estudo, por sua vez, é a disponibilização de informações úteis que auxiliem a gestão na tomada de decisão.

As demonstrações contábeis compreendem um importante instrumento para a disponibilização de informações úteis. De acordo com a lei federal n.º 6.404/1976 (lei das sociedades anônimas) e o *CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis*, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado estão entre as demonstrações contábeis de elaboração obrigatória.

Vamos conhecer essas duas demonstrações contábeis, seus componentes mínimos obrigatórios e sua correta forma de evidenciação?

4.1 Demonstrações contábeis

Segundo o *CPC 26 (2011) – Apresentação das demonstrações contábeis*, as “demonstrações contábeis de propósito geral”, também conhecidas apenas como “demonstrações contábeis”, são “aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011, p. 3).

A lei federal n.º 6.404/1976, conhecida como lei das sociedades anônimas (S.A.), define que as demonstrações contábeis, denominadas “demonstrações

financeiras” pelo legislador, “deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício” que elas reportam (art. 176, *caput*). Logo, para efeito desse capítulo, iremos abordar, de forma detalhada, duas importantes demonstrações contábeis: o balanço patrimonial e a demonstração do resultado.

4.2 Balanço patrimonial

O balanço patrimonial é a demonstração contábil que evidencia a posição patrimonial e financeira da entidade em um dado momento. O período representado nessa demonstração corresponderá ao exercício social. Segundo a lei n.º 6.404/1976, “o exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.” (art. 175). Vale destacar, no entanto, que geralmente o exercício social coincide com o ano civil, iniciando em 1 de janeiro e findando em 31 de dezembro.

O balanço patrimonial é uma demonstração estática que reflete a posição patrimonial e financeira da entidade. Em uma imagem, podemos dizer que elaborar essa demonstração é como tirar uma foto de uma paisagem. Nessa comparação, a foto seria o balanço patrimonial e a paisagem seria a posição patrimonial e financeira da entidade em um dado momento.

Serão evidenciadas no balanço patrimonial as contas patrimoniais, isto é: ativo (bens e direitos), passivo (obrigações) e patrimônio líquido (situação líquida). Como já vimos antes, o patrimônio líquido é o valor residual dos ativos deduzidos os passivos da entidade, podendo ser positivo ($PL > 0$), negativo ($PL < 0$) ou nulo ($PL = 0$).

Atenção

Tenha cuidado para não confundir o **patrimônio** com o **patrimônio líquido** de uma entidade. O primeiro compreende o conjunto dos ativos e passivos, enquanto o segundo é o resultado de todos os ativos deduzidos todos os passivos da entidade, compondo, assim, o chamado capital próprio.

Pela lei n.º 6.404/1976, o balanço patrimonial de cada exercício social deve ser publicado com a indicação dos valores correspondente aos balanços dos exercícios anteriores, de forma a poder estabelecer comparações entre esses valores, aumentando, com isso, sua utilidade informacional.

Sua apresentação pode ser feita de duas formas: colunas justapostas ou sobrepostas, como se evidencia na figura 1 e na figura 2.

Figura 1 – Balanço patrimonial em colunas justapostas

BALANÇO PATRIMONIAL	
Ativo	Passivo
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Nao Circulante	Passivo Não Circulante
	Patrimônio Líquido
Total	Total

Fonte: Elaborado pela autora.

Figura 2 – Balanço patrimonial em colunas sobrepostas

BALANÇO PATRIMONIAL
Ativo
Ativo Circulante
Ativo Nao Circulante
Total
Passivo
Passivo Circulante
Passivo Não Circulante
Patrimônio Líquido
Total

Fonte: Elaborado pela autora.

4.2.1 Elementos do balanço patrimonial

O balanço patrimonial será composto pelos saldos das contas patrimoniais em sua totalidade. Portanto, ele deve evidenciar o valor total dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido. Vamos conhecer de forma detalhada cada grupo que compõe o balanço patrimonial, bem como a forma pela qual tais contas devem ser evidenciadas nessa demonstração contábil.

4.2.1.1 Ativos

Os ativos, como vimos em capítulos anteriores, compreendem os bens e os direitos da entidade. No balanço patrimonial, os **ativos serão dispostos em grau decrescente de liquidez**, ou seja, do ativo mais líquido ao menos líquido. Você sabe o que evidencia o grau de liquidez de um ativo?

O grau de liquidez corresponde à capacidade que um ativo possui de se converter em moeda. Quanto mais rápida for essa conversão, maior será o grau de liquidez de um ativo. Entendeu?

Imagine, por exemplo, a conta estoque e a conta imobilizado. Na conta estoque temos os ativos relativos à atividade principal da empresa, obtidos com a intenção de venda. Já na conta imobilizado, por sua vez, temos os ativos tangíveis, com vida útil superior a um ano e cuja aquisição pela entidade foi com a intenção de uso. Com base nesses dados, qual dos dois ativos você acredita que possui maior grau de liquidez?

Se você respondeu “estoque”, está correto! Veja bem, o estoque é adquirido com intenção de venda, ao contrário do imobilizado, que é adquirido com intenção de uso. Logo, o estoque demorará menos para se tornar líquido (ou seja, para poder ser convertido em moeda) se comparado com o imobilizado, que só se tornará líquido quando for vendido (se em algum momento a venda ocorrer, visto que a intenção principal é usá-lo, e não vendê-lo).

Além disso, no balanço patrimonial, os ativos serão divididos em dois grupos: ativos circulantes e ativos não circulantes.

No **ativo circulante** serão evidenciados os ativos que se realizarão (se tornarem líquidos) até o término do exercício social subsequente. Por exemplo, se o

balanço patrimonial em elaboração é do exercício social de 2018, então o grupo de ativos circulantes compreenderá todos os ativos que se tornarão líquidos até 31/12/2019.

De acordo com o art. 179 da lei das S.A., “as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte” compreendem o grupo do ativo circulante. A conta de disponibilidade corresponde ao somatório dos valores constantes nas contas caixa e banco e nos equivalentes de caixa (aplicações financeiras de liquidez imediata).

Você sabia?

Entre as contas do ativo, a conta caixa é a que tem maior grau de liquidez, pois os valores expressos já estão literalmente convertidos em moeda. Por essa razão, ela deve ser a primeira conta a ser evidenciada no balanço patrimonial.

O grupo do **ativo não circulante** se divide nos seguintes subgrupos: ativo realizável a longo prazo, imobilizado, intangível e investimento. No ativo realizável a longo prazo, serão evidenciados os direitos de recebimentos que se realizarão (se tornarão líquidos) após o término do exercício social subsequente.

Imagine que a entidade vendeu estoques a prazo no valor de R\$ 2.000. Como sabemos, ao vender esse estoque, a entidade reconhecerá um direito de recebimento na conta de clientes, visto que a venda ocorreu a prazo. A conta de clientes, portanto, compreende um ativo da entidade. No entanto, esse direito estará evidenciado no grupo do ativo circulante ou no grupo do ativo não circulante do balanço patrimonial da entidade?

Para responder a essa pergunta, temos de saber duas coisas:

1. Qual é o prazo para o recebimento desse direito?
2. Qual é o exercício social que está sendo tomado como base para a elaboração do balanço patrimonial?

Vamos imaginar que esse valor de R\$ 2.000 foi dividido em 20 parcelas (iguais

e consecutivas) e que o início do recebimento será no mês de outubro de 2018. Imagine também que estamos elaborando o balanço patrimonial do exercício social de 2018. Com base nessas informações, podemos verificar a forma correta de evidenciar esse direito de recebimento no balanço patrimonial da entidade. Observe:

- As parcelas correspondem ao valor de R\$ 100/cada (R\$ 2.000/20 parcelas);
- Iniciando o recebimento (em parcelas iguais e consecutivas) em outubro de 2018, seu prazo final é maio de 2020 (outubro a dezembro de 2018 + janeiro a dezembro de 2019 + janeiro a maio de 2020 = 20 parcelas mensais);
- Para o balanço patrimonial de 2018, o prazo final de realização do ativo circulante é dezembro de 2019 (término do exercício social subsequente);
- Com base nessas informações, esse direito de recebimento será evidenciado da seguinte forma no balanço patrimonial de 2018: 15 parcelas serão evidenciadas no ativo circulante e 5 parcelas serão evidenciadas no ativo não circulante (mais especificamente no subgrupo do ativo realizável a longo prazo).

No entanto, algumas contas sempre estarão no grupo do ativo circulante (por exemplo, as disponibilidades), assim como outras sempre estarão no grupo do ativo não circulante (por exemplo, as contas do imobilizado, do intangível e do investimento). Vamos conhecer um pouco mais sobre os outros subgrupos que compõem o ativo não circulante?

No **imobilizado**, serão evidenciados os ativos tangíveis (isto é, com natureza corpórea, que conseguimos tocar), adquiridos pela entidade com intenção principal de uso e com vida útil superior a um ano. Para o CPC 27 – Ativo imobilizado (2009), o imobilizado é o ativo “mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009, p. 3).

São ativos imobilizados, por exemplo, imóveis, veículos, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios de uso. É importante recordar que um bem pode

ser imobilizado para uma empresa, e estoque ou outro ativo para outra empresa cuja atividade principal seja distinta. Portanto, a classificação do ativo depende, basicamente, da intenção da empresa ao adquiri-lo.

Os **intangíveis** compreendem os bens que não possuem natureza corpórea e que foram adquiridos pela entidade com intenção principal de uso. O CPC 04 (R1) – Ativo intangível (2010) os define assim: “Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010, p. 5).

Segundo esse mesmo pronunciamento, um ativo precisa atender aos seguintes critérios para ser considerado intangível: identificação, controle e existência de benefícios econômicos.

A **identificação** de um intangível se refere à sua separabilidade (isto é, a capacidade de ser separado da entidade que o possui para ser vendido ou negociado), ou ao fato de resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais.

O **controle**, por sua vez, está relacionado ao poder detido pela entidade de obter os benefícios econômicos gerados por esse ativo. Controlamos um ativo quando podemos restringir o acesso de terceiros aos benefícios econômicos gerados por ele.

O **potencial de gerar benefícios econômicos** é o último requisito e, segundo o CPC 04 (R1) (2010), “os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010, p. 7).

São exemplos de ativos intangíveis: marcas, patentes e softwares de uso.

Por fim, os **investimentos** correspondem às participações societárias permanentes em outras empresas e a outros investimentos permanentes, como, por exemplo, as propriedades para investimento. As participações societárias permanentes em outras empresas são normalmente constituídas na forma de ações ou quotas. Já as propriedades para investimento podem ser terrenos ou outros imóveis que não constituem o grupo de imobilizado, já que a intenção da entidade

ao adquiri-los é mantê-los para obter renda, para valorizar o capital, ou para ambos os fins.

4.2.1.2 Passivos e Patrimônio Líquido

Os passivos são as obrigações da entidade, também chamadas de capital de terceiros, e serão evidenciados no balanço patrimonial em grau decrescente de exigibilidade. A exigibilidade de um passivo está relacionada ao tempo que a entidade terá para liquidar essa obrigação. Quanto menos tempo a entidade tem para liquidar uma obrigação, maior é seu grau de exigibilidade, entendeu?

Assim como o ativo, os passivos são divididos em dois grupos: passivos circulantes e passivos não circulantes. De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, serão classificadas no **passivo circulante** as obrigações que vencerem até o término do exercício social subsequente. Logo, as obrigações que vencerem após o término do exercício social subsequente comporão o grupo de **passivos não circulantes**.

São exemplos de passivos, portanto, os salários a pagar, os encargos sobre folha a pagar, os tributos a pagar, os fornecedores, os empréstimos bancários e as demais obrigações da entidade.

O prazo de vencimento dessas obrigações (até ou após o término do exercício social subsequente) definirá se elas comporão o grupo dos passivos circulantes ou o dos passivos não circulantes da entidade.

O **patrimônio líquido** (também denominado de capital próprio da entidade, como já vimos em capítulos anteriores) é o valor residual dos ativos menos os passivos da entidade, e pode ser positivo, negativo ou nulo. De acordo com a lei n.º 6.404/1976, o patrimônio líquido será dividido em: capital social, reservas de capital, ações em tesouraria, reservas de lucros, ajuste de avaliação patrimonial (AAP) e prejuízos acumulados (art. 178, § 2º, inciso III).

4.3 Demonstração do resultado

A demonstração do resultado evidenciará o desempenho do exercício (lucro ou prejuízo) através da dedução entre suas receitas e despesas. Ela é de elaboração obrigatória, tanto de acordo com as diretrizes do CPC 26 quanto de acordo

com a Lei n.º 6.404/1976.

O resultado do exercício, evidenciado na demonstração do resultado, será transferido para o balanço patrimonial no grupo de patrimônio líquido. Assim como ocorre no balanço patrimonial, o período representado na demonstração corresponderá ao seu exercício social.

Basicamente, na demonstração do resultado, serão evidenciados o resultado bruto, o resultado antes dos tributos sobre o lucro e o resultado líquido do exercício. Vamos entender os componentes dessa demonstração juntos?

De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, a demonstração do resultado se inicia com a receita com vendas bruta (faturamento bruto). Desse valor serão retiradas as deduções sobre vendas, obtendo-se, assim, a receita com vendas líquida. As deduções sobre vendas são compostas por: impostos sobre vendas, descontos incondicionais concedidos (também chamados descontos comerciais), devoluções e abatimentos. Segue, na figura 3, a composição inicial da demonstração do resultado.

Figura 3 – Composição inicial da demonstração do resultado

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
Receita com vendas brutas
(–) Deduções sobre vendas:
Impostos sobre vendas;
Devoluções;
Abatimentos;
Descontos incondicionais concedidos.
(=) Receita com vendas líquida

Fonte: Elaborado pela autora.

Atenção

As devoluções de vendas ocorridas dentro do exercício social serão evidenciadas na demonstração do resultado como deduções sobre vendas. As devoluções de vendas de exercícios anteriores, por sua vez, serão consideradas como despesas do período.

Da receita com vendas líquida deverão ser deduzidos os valores relativos ao custo da mercadoria vendida (CMV), para empresas comerciais, ao custo dos serviços prestados (CSP), para empresas prestadoras de serviços, e ao custo dos produtos vendidos (CPV), para empresas industriais. O valor remanescente dessa dedução comporá o resultado bruto do exercício, podendo tal resultado ser positivo (lucro bruto) ou negativo (prejuízo bruto). Segue, na figura 4, a evidenciação do resultado bruto do exercício na demonstração do resultado.

Figura 4 – Resultado bruto do exercício na demonstração do resultado

Receita líquida de vendas (–) CV / CSP / CPV: (=) Resultado bruto do exercício
--

Fonte: Elaborado pela autora.

Após se encontrar o resultado bruto do exercício, as despesas incorridas no período devem ser retiradas. As despesas serão segregadas em despesas com vendas (também denominadas despesas comerciais), despesas gerais e administrativas e outras despesas (antes intituladas despesas não operacionais).

Do mesmo modo, caso haja outras receitas no período (antes intituladas receitas não operacionais), tais valores devem ser acrescidos ao resultado bruto na demonstração do resultado, obtendo o resultado antes do resultado financeiro. Segue, na figura 5, a evidenciação do resultado antes do resultado financeiro na demonstração do resultado.

Figura 5 – Resultado antes do resultado financeiro na demonstração do resultado

(=) Resultado bruto do exercício
(–) Despesas com vendas
(–) Despesas administrativas ou gerais
(–) Outras despesas
(+) Outras receitas
(=) Resultado antes do resultado financeiro

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado financeiro é o saldo remanescente das receitas financeiras com dedução das despesas financeiras. Logo, esse resultado pode ser positivo (receita financeira > despesa financeira) ou negativo (receita financeira < despesa financeira). O resultado financeiro positivo é **adicionado** na demonstração do resultado e o resultado financeiro negativo é **subtraído** na demonstração do resultado. Após a inclusão ou dedução do resultado financeiro na demonstração do resultado, será obtido o resultado antes dos tributos sobre o lucro, conforme se evidencia na figura 6.

Figura 6 – Resultado antes dos tributos sobre o lucro

(=) Resultado antes do Resultado Financeiro
(+/-) Resultado Financeiro
(=) Resultado antes dos tributos sobre o lucro

Fonte: Elaborado pela autora.

Caso o resultado antes dos tributos sobre o lucro seja negativo, a demonstração do resultado será finalizada e tal valor deverá ser incorporado ao balanço patrimonial na conta de prejuízo acumulado, dentro do grupo do patrimônio líquido. Os **tributos incidentes sobre o lucro** só deverão ser subtraídos da demonstração do resultado em caso de resultado positivo (lucro), uma vez que a base de tais tributações é, de fato, o lucro do exercício.

Após a dedução dos tributos sobre o lucro, será obtido o resultado líquido do exercício. Esse resultado será transportado para o balanço patrimonial, podendo

ser incorporado ao capital social, utilizado para constituir reservas de lucros ou distribuído como dividendos. Tem-se, na figura 7, a evidenciação do resultado líquido do exercício na demonstração do resultado.

Figura 7 – Resultado líquido do exercício na demonstração do resultado

(=)	Resultado antes dos tributos sobre o lucro
(–)	Tributos sobre o lucro do exercício
(=)	Resultado líquido do exercício

Fonte: Elaborado pela autora.

Revisando

O balanço patrimonial e a demonstração do resultado são duas demonstrações de elaboração obrigatória de acordo com as diretrizes da lei federal n.º 6.404/1976 (lei das S.A.) e do **CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis**. No primeiro tem-se a evidenciação da posição patrimonial e financeira da entidade, enquanto no segundo tem-se a evidenciação do desempenho do exercício (lucro ou prejuízo).

O balanço patrimonial será composto pelos ativos, pelos passivos e pelo patrimônio líquido da entidade, enquanto a Demonstração do resultado será a evidenciação do confronto das receitas e despesas incorridas em um período. Vale frisar que os ativos serão evidenciados pelo grau decrescente de liquidez, já os passivos pelo grau decrescente de exigibilidade.

Ativos e passivos são divididos em **circulantes** e **não circulantes**. Os valores obtidos na demonstração do resultado serão incorporados ao patrimônio líquido do exercício. Logo, em caso de resultado negativo, esse valor comporá a conta de prejuízo acumulado. Em caso de resultado positivo, esse valor poderá ser incorporado ao capital social, usado para constituir reservas de lucros ou distribuído como dividendos.

Saiba mais

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis**, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf.

Acesso em: 07 dez. 2020.

É importante se familiarizar com a linguagem técnica presente nos pronunciamentos contábeis, pois eles são essenciais para a aplicação da contabilidade. Logo, recomendo a leitura complementar do CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis no tocante à evidenciação do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República: [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm.

Acesso em: 07 dez. 2020.

A lei federal n.º 6.404/1976, intitulada lei das sociedades por ações (lei das S.A.), é nossa “lei mãe”. Conhecê-la é de extrema importância para desempenhar com êxito a profissão contábil. Por isso, recomendo a leitura das seções III e V do capítulo XV dessa lei, que tratam, respectivamente, do balanço patrimonial e da demonstração do resultado..

RIBEIRO, Osni Moura. Apuração do resultado do exercício e balanço patrimonial simplificado. In: _____. **Contabilidade geral fácil**. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

O livro **Contabilidade Geral Fácil**, de Osni Moura Ribeiro, compõe a bibliografia básica desta disciplina, segundo a ementa do curso. O sexto capítulo trata da apuração do Resultado do Exercício e dispõe os conhecimentos

básicos sobre o Balanço patrimonial de forma didática e construtiva. Portanto, recomendo a leitura para consolidar seus conhecimentos sobre esses assuntos.

Referências

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República: [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 07 dez. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis**, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 07 dez. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 27 – Ativo imobilizado, 2009**. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2014.pdf. Acesso em: 07 dez. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 04 (R1) – Ativo intangível**, 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 07 dez. 2020.