

MICHELLE SILVA DE OLIVEIRA é contadora e mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco e especialista em Contabilidade e Controladoria Governamental também pela Universidade Federal de Pernambuco. Atualmente exerce o cargo de docente no Instituto Federal de Brasília atuando em cursos técnicos, tecnológicos e pós-graduação. É professora convidada do MBA em Custos e Controladoria da Universidade de Pernambuco e consultora da Organização Pan Americana de Saúde na área da Contabilidade Pública.

SHERLEY CABRAL MOREIRA possui graduação pela Universidade Católica de Brasília. Atualmente é Servidor Público Técnico Administrativo do Instituto Federal de Brasília. Tem experiência na área de Administração.



Ministério da
Educação



NOÇÕES DE CONTABILIDADE
BÁSICA PARA CURSOS TÉCNICOS



IB ACCION

ATUALIZADA DE ACORDO COM AS LEIS Nº 11.638/07 E Nº 11.941/09.

NOÇÕES DE CONTABILIDADE BÁSICA PARA CURSOS TÉCNICOS

MICHELLE SILVA DE OLIVEIRA
SHERLEY CABRAL MOREIRA

EDITORA
IB

Este livro apresenta uma síntese dos principais assuntos relacionados à contabilidade geral, abordando questões como os Princípios de Contabilidades, estudo do patrimônio, registros contábeis, Controle de Estoques e elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício.

O diferencial da presente obra é a metodologia e a didática aplicada através da explicação passo a passo dos exercícios propostos, proporcionando ao leitor uma maior facilidade na aprendizagem de assuntos relacionados à Contabilidade Geral.

**NOÇÕES DE
CONTABILIDADE BÁSICA
PARA CURSOS TÉCNICOS**

Michelle Silva de Oliveira
Sherley Cabral Moreira

EDITORA IFB
Brasília-DF
2013



REITOR

Wilson Conciani

PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO

Valdelúcio Pereira Ribeiro

PRÓ-REITORIA DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

Rosane Cavalcante de Souza

PRÓ-REITORIA DE ENSINO

Nilton Nélio Cometti

PRÓ-REITORIA DE EXTENSÃO

Giano Luiz Copetti

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E INOVAÇÃO

Luciana Miyoko Massukado

**NOÇÕES DE
CONTABILIDADE BÁSICA
PARA CURSOS TÉCNICOS**

Michelle Silva de Oliveira
Sherley Cabral Moreira

EDITORA IFB
Brasília-DF
2013

© 2013 EDITORA IFB

Todos os direitos desta edição reservados à Editora IFB.

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora do IFB.



SGAN 610, Módulos D, E, F e G
CEP 70860-100 - Brasília -DF
Fone: +55 (61) 2103-2108
www.ifb.edu.br
E-mail: editora@ifb.edu.br

Conselho Editorial

Carlos Cristiano Oliveira de Faria Almeida
Cristiane Herres Terraza
Daniela Fantoni Alvares
Edilsa Rosa da Silva
Elisa Raquel Gomes de Sousa
Francisco Nunes dos Reis Júnior
Gabriel Andrade Lima de Almeida Castelo Branco
Gabriel Henrique Horta de Oliveira
Gustavo Abílio Galeno Arnt
José Gonçalo dos Santos
Josué de Sousa Mendes
Julie Kellen de Campos Borges
Juliana Rocha de Faria Silva (presidente)
Kátia Guimarães Sousa Palomo

Luciana Miyoko Massukado
Luciano Pereira da Silva
Luiz Diogo de Vasconcelos Junior
Marco Antônio Vezzani
Moema Carvalho Lima
Paulo Henrique de Azevedo Leão
Philippe Tshimanga Kabutakapua
Reinaldo de Jesus da Costa Farias
Renato Simões Moreira
Sheila Soares Daniel dos Santos
Tatiana de Macedo Soares Rotolo
Vanessa Assis Araujo
Veruska Ribeiro Machado
Vinicius Machado dos Santos

Coordenação de Publicações

Juliana Rocha de Faria Silva

Produção executiva

Sandra Maria Branchine

Gráfica

Divisão AGPRESS-AGBR Grupo AGBR

Tiragem

1.000

Ficha Catalográfica preparada por
Laura Cecília dos Santos Cruz - CRB 2203

O48n Oliveira, Michelle Silva de.
Noções de contabilidade básica para cursos técnicos /
Michelle Silva de Oliveira; Sherley Cabral Moreira -- Brasília, DF :
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília, 2012.
120p.

Bibliografia
ISBN 978-85-64124-17-2

1. Contabilidade. 2. Ensino técnico. I. Moreira, Sherley Cabral
II. Título.

CDU – 657:377

Sumário

AGRADECIMENTOS	9
PREFÁCIO	11
1. NOÇÕES PRÉVIAS	13
1.1 Surgimento da Contabilidade	13
1.2 A Contabilidade e seu campo de atuação	13
1.3 Finalidade da Contabilidade	14
1.4 Objetivo da Contabilidade	14
2. PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE	15
2.1 Conceitos	15
2.2 Princípios Contábeis	16
3. ESTUDO DO PATRIMÔNIO	19
3.1 Conceitos	19
3.2 Componentes do Patrimônio	19
3.2.1 Ativo.....	19
3.2.2 Passivo	20
3.2.3 Patrimônio Líquido (PL)	20
3.3 Equação Fundamental do Patrimônio	21
3.4 Situações do Patrimônio Líquido	22
3.4.1 Situação líquida positiva	22
3.4.2 Situação líquida nula	22
3.4.3 Situação líquida negativa	23
3.5 Configurações do Capital	23

4. MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS E OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	31
4.1 Razão	31
4.2 Partidas Dobradas: Débito e Crédito	33
4.2.1 Lançamentos no Ativo	33
4.2.2 Lançamentos no Passivo	35
4.2.3 Lançamentos no Patrimônio Líquido	35
4.3 Partidas dobradas no livro Diário	38
4.4 Balancete de Verificação	42
5. ESTUDO DAS VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	55
5.1 Receitas, Despesas e Resultado	55
5.1.1 Receitas	55
5.1.2 Despesas	56
5.1.3 Resultado	57
5.1.4 Receitas, Despesas e seus reflexos no Patrimônio Líquido	57
5.1.5 Período Contábil	57
5.1.6 Encerramento das contas de Despesas e Receitas	58
5.1.7 Distribuição dos Resultados	61
5.1.8 Demonstração do resultado do exercício	62
6. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS	75
6.1 Resultado Bruto com Mercadorias (RCM)	75
6.2 Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	76
6.2.1 Inventários	76
6.2.2 Apuração dos custos	84
6.2.2.1 Preço específico	84

6.2.2.2 PEPS.....	85
6.2.2.3 UEPS	87
6.2.2.4 Média Ponderada Móvel	89
6.2.3 Diferenças entre os Critérios de Apuração dos Custos.....	91
6.3 Fatos que Alteram os Valores de Compra e Venda	92
6.3.1 Devoluções e Abatimentos.....	92
6.3.1.1 Na venda.....	92
6.3.1.2 Na compra	95
6.3.2 Devoluções e Abatimentos no Inventário Permanente	96
6.3.3 Descontos Comerciais	97
6.3.4 Descontos Financeiros	97
6.4 Incidência de tributação nas Operações com Mercadorias.....	99
6.4.1 ICMS	99
6.4.2 IPI.....	103
7. BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	105
7.1 Balanço Patrimonial.....	105
7.1.1 Conceito	105
7.1.2 Apresentação do Balanço Patrimonial.....	105
7.1.3 Critérios de Classificação das contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido	106
7.1.3.1 Critério de classificação no Ativo.....	106
7.1.3.2 Critério de classificação no Passivo	107
7.1.3.3 Critério de classificação no Patrimônio Líquido	108
7.1.4 Elaboração do Balanço Patrimonial	109

7.2	Elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício	109
7.3	Sugestão de Planos de Contas	111
7.3.1	Balanço Patrimonial	111



AGRADECIMENTOS

Agradecemos em primeiro lugar a Deus que iluminou o nosso caminho durante esta jornada, como também aos nossos pais, que de forma especial e carinhosa deram força e coragem, nos apoiando nos momentos de dificuldades, nos iluminando de maneira especial os nossos pensamentos, levando a buscar mais conhecimentos. Agradecemos também aos nossos professores e amigos pela ajuda e carinho.





PREFÁCIO

Sabemos da existência de uma vasta bibliografia que trata do tema contabilidade, desde sua base introdutória até a avançada. No entanto, o direcionamento didático para os que dominam conceitos básicos ou atuam na área é notório. Neste caso, quando o leitor ainda não conhece essa ciência social aplicada, a leitura de determinados livros se torna incompreensível e cansativa, principalmente quando há pouco envolvimento da teoria com a prática.

Esta obra apresenta noções de contabilidade básica para cursos técnicos. De linguagem simples e objetiva, privilegia o aluno do eixo tecnológico Gestão e Negócios, que fatalmente fará uso do conhecimento adquirido neste livro para atuar de forma coerente com suas atribuições na formação almejada, seja ela diretamente ligada ao conteúdo, cujo aprofundamento será necessário e virá com maior facilidade, ou indiretamente relacionada, mas com a base suficiente para o futuro profissional.

Os capítulos são bem divididos, contextualizados e com o grau de dificuldade compatível com a sua proposta. É importante destacar os exercícios resolvidos e o passo a passo dos lançamentos, que são explicados detalhadamente, proporcionando ao leitor maior segurança no momento da aplicação da teoria com a prática.

De fato, é um livro que se insere perfeitamente no contexto atual de educação no Brasil, no qual a qualificação profissional e tecnológica vem sendo ampliada e priorizada de forma intensiva, através de programas do Governo Federal. É uma fonte multiplicadora de conhecimento que contribuirá com a disseminação da ciência contábil, sendo, para nós contabilistas, motivo de orgulho e satisfação.

Thamara Tainá Souza Cabral de Oliveira

Especialista em Contabilidade e Controladoria Governamental pela Universidade Federal de Pernambuco. Diretora da Divisão de Contabilidade, Compras e Licitações do Colégio Agrícola Dom Agostinho Ikas - CODAI, pertencente à Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE.



1. NOÇÕES PRÉVIAS

1.1 Surgimento da Contabilidade

De acordo com pesquisas realizadas pela arqueologia¹, a Contabilidade teve seu surgimento reconhecido durante a pré-história, no período mesolítico, por meio da utilização de sistemas contábeis registrados em fichas de barro que continham, por exemplo, símbolos de animais, materiais têxteis, recipientes, metais, entre outros, por meios de sinais pictográficos.

Com a evolução da civilização, as formas de registros ficaram cada vez mais sofisticadas até chegarem às que são utilizadas atualmente com o auxílio da informática.

1.2 A Contabilidade e seu campo de atuação

A Contabilidade, por estudar as modificações do Patrimônio através das mudanças na riqueza de um ente (público ou privado, físico ou jurídico) ocorridas devidas aos atos humanos, torna-se uma ciência social aplicada. E como tal, transforma-se em um instrumento de auxílio para a tomada de decisão, pois sua dinâmica visa captar, registrar, planejar, acompanhar, resumir, analisar, interpretar e controlar todas as situações que afetem o Patrimônio.

A tomada de decisão é uma etapa que ocorre em diversos grupos de pessoas, e, por essa variedade, a necessidade de informação deve ser voltada conforme o interesse dos grupos. A figura abaixo resume alguns grupos de pessoas com suas respectivas necessidades de informação contábil.

¹ Santos, José Luiz dos et al. Introdução à Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2011.

Pessoas Físicas	Utilizam a contabilidade para controlar seus patrimônios, principalmente as finanças pessoais.
Governo	Faz uso das informações contábeis para tributar e cobrar impostos, taxas e contribuições das pessoas físicas e jurídicas, bem como projetar cenários econômicos por meio da coleta e geração de dados estatísticos.
Bancos	Requerem informações sobre questões financeiras que possam afetar a lucratividade, a rentabilidade e a segurança de seus investimentos.
Sócios e Acionistas	Usam, principalmente, os relatórios contábeis para deter informações, por exemplo, sobre lucratividade, rentabilidade e segurança de seus investimentos.
Administradores e Diretores	Utilizam, basicamente, a contabilidade para auxiliá-los na tomada de decisão através das informações contábeis sobre o passado, o presente e a projeção futura da empresa.

Figura 1 – Grupos de pessoas interessadas em informações contábeis.

1.3 Finalidade da Contabilidade

A Contabilidade tem como principais fins o planejamento, controle e análise que servirão de base para a tomada de decisão. Entendendo planejamento como utilização da melhor alternativa para uma ação futura. Já o controle pode ser compreendido como processo de verificação do planejamento realizado anteriormente, bem como certificação do subsistema institucional que são os valores e crenças estipulados pelos proprietários das entidades.

1.4 Objetivo da Contabilidade

Marion², em seu livro Contabilidade Empresarial, evidencia com bastante propriedade o objetivo principal da Contabilidade como sendo o de “permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras”.

Dessa forma, entende-se que a Contabilidade, por meio do estudo do Patrimônio das entidades e suas mutações, visa fornecer aos seus usuários em geral informações que possam ajudá-los na tomada de decisão.

Sendo assim, o objeto da Contabilidade é o Patrimônio das entidades, no qual são analisados tanto os aspectos qualitativos quanto os quantitativos.

² MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. Atlas, 2009, p. 27-28.

2. Princípios DE CONTABILIDADE

2.1 Conceitos

As bases norteadoras de técnicas ou doutrinas são denominadas de Princípios, pois remetem à origem, ao começo da fundamentação. Vários Princípios são sedimentados por verificações do que ocorre na sociedade em diversas áreas, como, por exemplo, na política, na economia, no social, etc. Isto significa dizer que, se alguém realizar observações e análises sobre determinados acontecimentos levando em conta características fundamentais e seu funcionamento e fizer certas conclusões sobre esses fatos e sendo aceitas pela classe de estudiosos da área, então, essa conclusão torna-se um Princípio. A figura abaixo exemplifica a formação de um Princípio na área econômica.



Figura 2 – Exemplo de formação de um Princípio.

2.2 Princípios Contábeis

Os Princípios Contábeis, por sua vez, definem as diretrizes essenciais sobre atos e fatos agraciados pela Contabilidade. Tais fatos são oriundos das análises e observações da realidade econômica, social e institucional³.

Entretanto, verificada alguma alteração significativa nas características que subsidiaram a formação dos primeiros Princípios, o observador deverá realizar uma nova análise da realidade e alterar, adaptar ou substituir os Princípios inicialmente formados por novos Princípios que traduzam as situações observadas.

O papel do observador pode ser exercido por comissões especiais de conferências e convenções internacionais, pelos comitês especialmente designados e pelas entidades de classe⁴.

De acordo com a equipe de professores da FEA/USP, a aceitação de um Princípio requer dois requisitos básicos para que este seja incorporado à doutrina e prática contábil:

1. Deve ser considerado objetivo e praticável;
2. Deve ser útil.

Alguns observadores, com poder de decisão, principalmente, na classe contábil, imputam mais importância ao Princípio ser praticável que a sua utilidade inerente. Sendo assim, para que um Princípio seja aceito, além de representar a realidade econômica, deverá também ser considerado praticável.

Os Princípios podem ser apresentados por duas correntes: a acadêmica, formada pelos estudiosos da Contabilidade, que estabelece os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos; e a oficial, representada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que estabelece os Princípios de Contabilidade.

³ IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade Introdutória. Atlas, 2010, p. 285.

⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade Introdutória. Atlas, 2010, p. 286.

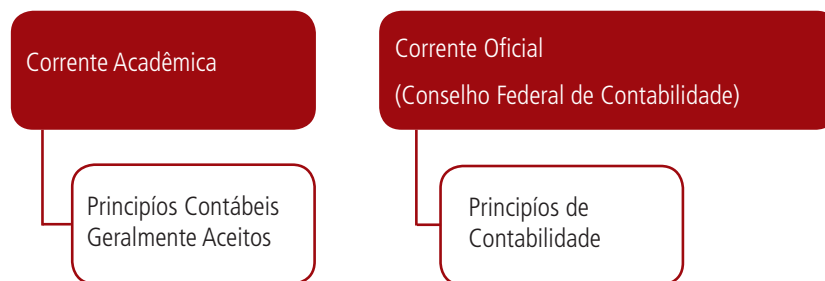


Figura 3 – Apresentação dos Princípios por correntes.

Segundo Marion⁵, os teóricos da Contabilidade que geralmente adotam a corrente acadêmica diferenciam os Princípios em três grupos: os Postulados, os Princípios Básicos e as Convenções.

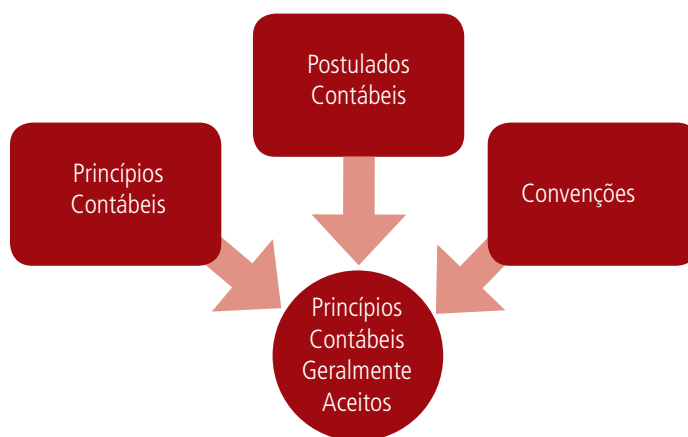


Figura 4 – Formação dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, de acordo com a corrente acadêmica.

Marion⁶ evidencia que os Postulados, Princípios, Preceitos, Normas e Regras convencionais são necessários para fundamentar as técnicas ou doutrinas e orientar os profissionais da Contabilidade na utilização de parâmetros para realização de suas atividades.

A vertente do Conselho Federal de Contabilidade define, na Resolução nº 750/93, recentemente alterada em 2010, que os Princípios de Contabilidade surgiram do entendimento científico e profissional e são categorizados todos como Princípios, cujos tópicos relevantes são apresentados abaixo.

⁵ MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. Atlas, 2009, p. 146.

⁶ MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial. Atlas, 2009, p. 146.

ENTIDADE:	reconhece a autonomia patrimonial da entidade, diferenciando o Patrimônio particular do da entidade.
CONTINUIDADE:	pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos Componentes do Patrimônio levam em conta esta circunstância.
OPORTUNIDADE:	refere-se ao processo de mensuração e à apresentação dos Componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.
REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL:	determina que os Componentes do Patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.
COMPETÊNCIA:	as Receitas e as Despesas devem ser incluídas na Apuração do Resultado do Período em que ocorreram, sempre simultaneamente, quando se relacionarem, independente de recebimento e pagamento.
PRUDÊNCIA:	pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício quanto às estimativas em certas condições de incerteza, para que Ativos e Receitas não sejam superestimados e que Passivos e Despesas não sejam subestimados.

3. ESTUDO DO PATRIMÔNIO

3.1 Conceitos

Devido ao Princípio da Entidade, que separa o Patrimônio particular do sócio em relação ao da empresa, a Contabilidade trata distintamente a pessoa jurídica da pessoa física que lhe gerencia.

O Patrimônio pode ser conceituado como conjunto de bens, direitos e obrigações que é utilizado em suas diversas atividades pertencentes às pessoas físicas e/ou às jurídicas.

A representação gráfica do Patrimônio é o Balanço Patrimonial, no qual são registrados os bens, direitos e obrigações de uma entidade.

3.2 Componentes do Patrimônio

3.2.1 Ativo

O Ativo compreende os bens e os direitos controlados pela entidade e expresso em moeda e possuem a característica de gerar benefícios de fluxos de Caixa futuros para a entidade.

Exemplos de bens e direitos registrados no Ativo: Caixa, bancos, clientes, contas a receber, Estoque, empréstimos concedidos a terceiros, imóveis, veículos, máquinas e equipamentos, entre outros.

Os componentes do Ativo, por convenção, são registrados no lado esquerdo do Balanço Patrimonial.

3.2.2 Passivo

Basicamente, são todas as obrigações a pagar que a empresa possui, ou seja, são compromissos para com terceiros devido ao consumo de recursos.

Exemplos de compromissos registrados no Passivo: fornecedores, contas a pagar, empréstimos a pagar, financiamentos a pagar, salários a pagar, entre outros.

Os elementos do Passivo, por convenção, são registrados no lado direito do Balanço Patrimonial.

3.2.3 Patrimônio Líquido (PL)

Pode ser definido como o saldo resultante da diferença entre o valor do Ativo e do Passivo de uma empresa.

Exemplo: se uma empresa possuir um Ativo (bens + direitos) no valor de \$ 50.000 e um Passivo (obrigações) no valor de \$ 30.000, então, tem-se um Patrimônio Líquido de \$ 20.000.

$$\begin{aligned} \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} &= \text{Patrimônio LÍQUIDO} \\ A - P &= PL \\ 50.000 - 30.000 &= 20.000 \end{aligned}$$

Os elementos do Patrimônio Líquido, por convenção, são registrados no lado direito do Balanço Patrimonial.

O Patrimônio Líquido pode ser constituído pelas fontes de recursos provenientes de:

- investimentos dos sócios realizados através das compras de ações, quotas ou outras participações;
- lucros auferidos nos períodos e que não são distribuídos aos sócios.

Exemplo de um Balanço Patrimonial

ABC S.A.			
Balanço Patrimonial			
31 / 12 / 2012		Em \$ mil	
Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	5.000
Contas a receber	2.000	Contas a pagar	3.000
Imóveis	20.000	Salários a pagar	12.000
Veículos	5.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	15.000
		Lucros acumulados	2.000
TOTAL	37.000	TOTAL	37.000

3.3 Equação Fundamental do Patrimônio

As origens dos recursos são atribuídas ao Passivo e ao Patrimônio Líquido (PL), e as aplicações desses recursos são realizadas no Ativo. Deste modo, pode-se dizer que:

$$\text{ATIVO} - \text{PASSIVO} = + \text{Patrimônio LÍQUIDO}$$
$$A + P = + PL$$

Exemplo: Se dois sócios investiram \$ 10.000 cada para constituírem uma empresa e aportaram os recursos em dinheiro, esse valor será aplicado no Ativo, pois dinheiro é um bem da entidade e sua contra partida será no Patrimônio Líquido. A empresa também poderá comprar mercadorias junto ao seu fornecedor a prazo, ou seja, para pagamento a *posteriori*, sendo assim, as mercadorias também ficarão no Ativo, pois representam bens.

Dessa forma, tanto os recursos provenientes do Passivo quanto do Patrimônio Líquido são as origens dos recursos que irão ser utilizados para aplicações no Ativo (compras de mercadorias, por exemplo).

3.4 Situações do Patrimônio Líquido

3.4.1 Situação líquida positiva

Quando o valor do Ativo superar o valor do Passivo, então, o Patrimônio Líquido será positivo, isso significa dizer que a entidade possui mais bens e direitos do que obrigações.

$$\begin{aligned} \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} &= + \text{Patrimônio LÍQUIDO} \\ A - P &= + PL \end{aligned}$$

Exemplo: se a entidade possui no Caixa \$ 4.000 e tiver uma obrigação para com o seu fornecedor de \$ 2.000, então, o Patrimônio Líquido será positivo em \$ 2.000.

$$\begin{aligned} \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} &= + \text{Patrimônio LÍQUIDO} \\ A - P &= + PL \\ \text{Caixa} - \text{Fornecedor} &= PL \\ 4.000 - 2.000 &= 2.000 \end{aligned}$$

3.4.2 Situação líquida nula

Ocorre quando o valor do Ativo é igual ao valor do Passivo.

Exemplo: se a entidade possui no Caixa \$ 4.000 e tiver uma obrigação com o seu fornecedor de \$ 4.000, então o Patrimônio Líquido será nulo (0).

$$\begin{aligned} \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} &= \text{Patrimônio LÍQUIDO} \rightarrow 0 \\ A - P &= PL \rightarrow 0 \\ \text{Caixa} - \text{Fornecedor} &= PL \\ 4.000 - 4.000 &= 0 \end{aligned}$$

3.4.3 Situação líquida negativa

Quando o valor do Ativo for menor do que o valor do Passivo, tem-se o PL negativo, que também pode ser denominado de Passivo a descoberto, pois mesmo vendendo todos os bens e resgatando todos os direitos da empresa, não é suficiente para arcar com todas as obrigações registradas no Passivo, portanto, o Passivo ficará a descoberto.

Exemplo: se a entidade possui no Caixa \$ 4.000 e tiver uma obrigação para com o seu fornecedor de \$ 6.000, então o Patrimônio Líquido será negativo em \$ 2.000.

$$\begin{aligned} \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} &= - \text{Patrimônio LÍQUIDO} \\ A - P &= - PL \\ \text{Caixa} - \text{Fornecedor} &= - PL \\ 4.000 - 6.000 &= - 2.000 \end{aligned}$$

3.5 Configurações do Capital

Na Contabilidade, de acordo com Iudícibus (2010), podemos encontrar quatro conceitos de capital:

1º) Capital Nominal: representa o investimento inicial realizado pelos sócios de uma entidade. Esse investimento inicial é registrado em uma conta denominada de Capital ou Capital Social.

O Capital Nominal corresponde ao Patrimônio Líquido inicial, e só sofrerá alterações quando:

a) os sócios/proprietários realizarem novos investimentos (aumento de capital) ou desinvestimentos (redução de capital);

b) geração de lucros (aumentando o Patrimônio Líquido) ou prejuízos (diminuindo o Patrimônio Líquido).

Exemplo prático do registro: a empresa ABC S.A. é constituída por dois sócios que integralizaram \$ 100.000, sendo \$ 60.000 em dinheiro e \$ 40.000 em móveis e equipamentos. Logo, podemos representar a integralização desse capital de acordo com o quadro a seguir.

ABC S.A.			
Balço Patrimonial			
31 / 12 / 2011		Em \$ mil	
Ativo		Passivo	
Caixa	60.000		
Móveis e equipamentos	40.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	100.000
TOTAL	100.000	TOTAL	100.000

2º) Capital Próprio (CP): corresponde ao Capital Próprio da entidade, portanto corresponde ao Patrimônio Líquido, abrangendo o Capital Inicial e suas variações.

Exemplo prático do registro: continuando o exemplo anterior, após determinado período, a empresa obteve um lucro de \$ 20.000 proveniente de suas atividades. Desta forma, o Capital Próprio da empresa passaria para \$ 120.000 (\$ 100.000 do Capital Social + \$ 20.000 dos lucros). Observe que o Lucro terá reflexo no Ativo, pois entrará dinheiro no Caixa ou direitos a receber. No quadro, nota-se que o reflexo da geração de lucros foi no Caixa através da entrada de dinheiro, mas poderíamos ter uma conta "Títulos a Receber", ou "Clientes" ou "Contas a Receber" no valor de \$ 20.000, ao invés da entrada no Caixa do dinheiro.

ABC S.A.			
Balço Patrimonial			
31 / 12 / 2011		Em \$ mil	
Ativo		Passivo	
Caixa	80.000	Patrimônio Líquido	
Móveis e equipamentos	40.000	Capital Social	100.000
		Lucros	20.000
TOTAL	120.000	TOTAL	120.000

3º) Capital de Terceiros (CT): corresponde ao Capital de Terceiros utilizados para financiar as atividades da empresa. Portanto, o Capital de Terceiros corresponde ao Passivo da entidade.

Exemplo prático do registro: continuando o exemplo anterior, após determinado período, a empresa efetuou uma compra, a prazo, de mercadoria no valor de \$10.000. Sendo assim, a empresa ficará com um Estoque no seu Ativo (devido a entrada da mercadoria no estabelecimento) de \$ 10.000, entretanto terá um dívida com seu fornecedor de \$ 10.000.

ABC S.A.			
Balço Patrimonial			
31 / 12 / 2011		Em \$ mil	
Ativo		Passivo	
Caixa	80.000	Fornecedor	10.000
Estoque	10.000	Patrimônio Líquido	
Móveis e equipamentos	40.000	Capital Social	100.000
		Lucros	20.000
TOTAL	130.000	TOTAL	130.000

4º) Capital Total à Disposição: corresponde aos valores disponíveis para a empresa, portanto, refere-se à soma do Capital Próprio mais o Capital de Terceiros.

$$\begin{aligned} \text{CAPITAL TOTAL À DISPOSIÇÃO} &= \text{CAPITAL DE TERCEIRO} + \\ &\text{CAPITAL PRÓPRIO} \\ &\text{PASSIVO} + \text{Patrimônio LÍQUIDO} \\ &\text{P} + \text{PL} \\ &\text{Fornecedor} + \text{Capital Social} + \text{Lucros} \\ &10.000 + 100.000 + 20.000 = 130.000 \end{aligned}$$

Exercício 1

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



A empresa XYZ S.A. apresentou, cronologicamente, as seguintes transações ocorridas:

02/03 – Integralização do capital inicial investido pelos sócios no valor de \$ 50.000 em dinheiro.

05/03 – Compra de móveis e equipamentos no valor \$ 10.000 a prazo.

08/03 – Compra de mercadorias no valor de \$ 8.000, sendo 60% à vista e o restante a prazo.

15/03 – Compra de um imóvel no valor de \$ 100.000 financiado em 12 vezes.

20/03 – Pagamento da dívida efetuada no dia no dia 08/03.

25/03 – Novo aporte realizado pelos sócios no valor de \$ 30.000, sendo \$ 10.000 à vista e \$ 20.000 através da entrega de um veículo.

30/03 – Pagamento de 50% da dívida efetuada no dia 05/03.



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Solução do exercício 1

Dia 02/03

XYZ S.A.			
Em \$ mil			
Ativo		Passivo	
Caixa	50.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	50.000
TOTAL	50.000	TOTAL	50.000

Entendendo o lançamento: com a integralização do Capital Social, os sócios aportaram dinheiro na empresa, portanto, esse dinheiro ficará disponível para utilização no Caixa.

Dia 05/03

XYZ S.A.			
Em \$ mil			
Ativo		Passivo	
Caixa	50.000	Títulos a pagar	10.000
Máquinas e equipamentos	10.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	50.000
TOTAL	60.000	TOTAL	60.000

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



Entendendo o lançamento: com a compra de máquinas e equipamentos, a prazo, a empresa ficará com uma obrigação de pagar o título da compra futuramente.

Dia 08/03

XYZ S.A.			
			Em \$ mil
Ativo		Passivo	
Caixa	45.200	Títulos a pagar	10.000
Estoque	8.000	Fornecedores	3.200
Máquinas e equipamentos	10.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	50.000
TOTAL	63.200	TOTAL	63.200

Entendendo o lançamento: com a compra de mercadorias, parte a prazo, a empresa ficará com a obrigação de pagar ao seu fornecedor. Os 60% à vista sairá do Caixa.

Dia 15/03

XYZ S.A.			
			Em \$ mil
Ativo		Passivo	
Caixa	45.200	Títulos a pagar	10.000
Estoque	8.000	Fornecedores	3.200
Imóvel	100.000	Financiamento	100.000
Máquinas e equipamentos	10.000	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	50.000
TOTAL	163.200	TOTAL	163.200



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Entendendo o lançamento: a compra do imóvel implicará em outra obrigação (financiamento) a pagar, a contrapartida será o registro do imóvel no nome da empresa.

Dia 20/03

XYZ S.A.			
Em \$ mil			
Ativo		Passivo	
Caixa	42.000	Títulos a pagar	10.000
Estoque	8.000	Financiamento	100.000
Imóvel	100.000	Patrimônio Líquido	
Máquinas e equipamentos	10.000	Capital Social	50.000
TOTAL	160.000	TOTAL	160.000

Entendendo o lançamento: a empresa decidiu pagar o que devia da compra das mercadorias ocorrida no dia 08/03, para isso a entidade retirou \$3.200 do Caixa e pagou ao fornecedor, liquidando o que devia.

Dia 25/03

XYZ S.A.			
Em \$ mil			
Ativo		Passivo	
Caixa	52.000	Títulos a pagar	10.000
Estoque	8.000	Financiamento	100.000
Imóvel	100.000	Patrimônio Líquido	
Máquinas e equipamentos	10.000	Capital Social	80.000
Veículos	20.000		
TOTAL	190.000	TOTAL	190.000

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



Entendendo o lançamento: os sócios decidiram aportar mais dinheiro na empresa, registrando essa entrada no Capital Social e a disponibilização de \$10.000 no Caixa e \$20.000 do Veículo.

Dia 30/03

XYZ S.A.			
Em \$ mil			
Ativo		Passivo	
Caixa	47.000	Títulos a pagar	5.000
Estoque	8.000	Financiamento	100.000
Imóvel	100.000	Patrimônio Líquido	
Máquinas e equipamentos	10.000		
Veículos	20.000	Capital Social	80.000
TOTAL	185.000	TOTAL	185.000

Entendendo o lançamento: a empresa decidiu pagar 50% da dívida que realizou no dia 05/03 com a compra de móveis e equipamentos, para isso a entidade retirou \$5.000 do Caixa e efetuou o pagamento parcial do título registrado no Passivo.

4. MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS E OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

4.1 Razão

No capítulo anterior, após cada transação, um balanço foi realizado, entretanto, devido ao grande volume de transações realizadas pelas empresas, fica impraticável a confecção do balanço após cada operação. Por exemplo: pense em uma grande rede de supermercado, na quantidade de mercadorias que são vendidas a cada segundo. Esse fato torna muito complexo a elaboração do balanço logo após cada venda, além de desprender muito tempo para essa ação, pois os sócios, os administradores, os acionistas e o governo, entre outros, satisfazem-se com balanços periódicos, normalmente mensais, trimestrais ou anuais.

Os registros das operações são realizados em livros de contas que a Contabilidade denomina de “Razão”.

A evolução dos registros contábeis seguiu o desenvolvimento da sociedade, pois, antigamente, as contas eram registradas em fichas, depois passaram a ser registradas em livros e atualmente são registradas na memória do computador, sendo armazenadas de acordo com suas características. Deste modo, os registros das contas são agrupados de acordo com a sua natureza, ou seja, se a empresa recebe dinheiro, esse evento será registrado na conta Caixa que fica no Ativo, se a empresa for pagar algo, será registrada a saída do dinheiro na conta Caixa. Portanto, cada item do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido serão registrados em contas individualizadas e registradas no Balanço Patrimonial conforme seu grupo pertencente. Por exemplo, se a entidade efetuar uma venda a prazo, o direito a receber poderá ser registrado na conta Clientes, Valores a Receber ou Títulos a Receber.

O modelo abaixo representa um exemplo do registro de uma conta no livro Razão.

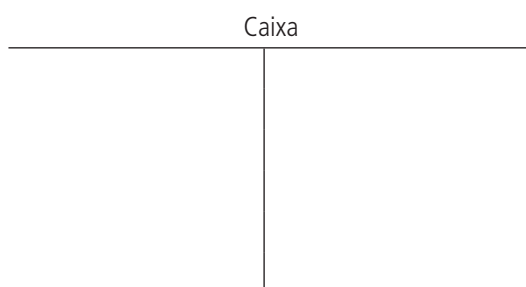
Nome da conta

Data	Descrição da operação	Débito	Crédito	Saldo

A maioria das empresas utiliza códigos para facilitar os registros das contas no livro Razão, sendo cada conta configurada para receber uma codificação específica que irá identificá-la conforme sua natureza.

Para facilitar o aprendizado, é usual trabalhar com o Razão através de sua ilustração gráfica denominada de Contas em T, Razonete em T ou apenas Razonetes.

A forma gráfica a seguir representa o razonete no qual são registradas todas as movimentações em cada conta individualmente, ou seja, ao abrir um razonete, este receberá um nome de uma determinada conta, por exemplo, a conta Caixa, e será registrado no razonete da conta Caixa toda e qualquer movimentação que ocorra no Caixa, como a entrada e a saída de dinheiro.



4.2 Partidas Dobradas: Débito e Crédito

O débito e o crédito são uma convenção bastante utilizada pela Contabilidade e que estão presente no razonete, pois o débito é representa o lado esquerdo de todos os razonetes, bem como o lado direito simboliza o crédito em todos os razonetes.



Sendo assim, ao realizar um lançamento do lado esquerdo da conta, a empresa estará fazendo um lançamento a débito ou simplesmente debitando a conta. Ao efetuar um lançamento do lado direito do razonete, a entidade estará fazendo um lançamento a crédito, ou seja, creditando.

A apuração do saldo da conta é simples de ser obtida, basta somar todos os valores contidos no lado do débito e confrontar com a soma de todos os valores registrados no lado do crédito. Se o total dos débitos for maior que os créditos, então teremos uma conta com o saldo devedor, porém, se o saldo dos créditos for maior que os do débito, teremos saldo credor.

Observa-se que os lançamentos realizados a débito ou a crédito aumentam ou diminuem as contas do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido e o que decidirá se aumentará ou diminuirá será a natureza da conta na qual estão sendo feitos os lançamentos.

4.2.1 Lançamentos no Ativo

Como já vimos, os elementos que compõem o Ativo são os bens e os direitos que a entidade tem a receber e são representados no Balanço Patrimonial no lado esquerdo. Deste modo, por convenção, a Contabilidade adotou a natureza a débito para as contas do Ativo. Isso significa dizer que quando houver um registro de um bem, portanto registro no Ativo, esse lançamento será a débito.

Para entender melhor, vamos analisar o seguinte exemplo: uma empresa efetuou uma venda de mercadoria ao seu cliente e recebeu o pagamento à vista. O lançamento no Ativo seria conforme o rasonete abaixo.

Caixa	
Débito	

O Caixa foi debitado por representar a entrada do dinheiro na entidade. Então podemos concluir que:

Qualquer conta do Ativo	
Débito	Crédito
Aumentos	Diminuições

Então, quando qualquer conta do Ativo for aumentada, o lançamento será a débito, e quando a conta do Ativo for diminuída, o lançamento será a crédito.

A exceção são as contas retificadoras do Ativo, as quais representam contas que por sua natureza diminuem o Ativo, portanto, o sentido é o inverso ao realizado nos lançamentos das contas do Ativo em geral.

4.2.2 Lançamentos no Passivo

As contas do Passivo caracterizam as obrigações da entidade e são registradas, por convenção, do lado direito do Balanço Patrimonial devido sua natureza credora, ou seja, o inverso do que ocorre no Ativo.

Então, se uma empresa efetuar compras de mercadorias a prazo junto ao seu fornecedor, ela terá uma obrigação a pagar com seu fornecedor, o lançamento será feito conforme o razonete a seguir:

Qualquer conta do Passivo	
Débito	Crédito
Diminuições	Aumentos

Nesse exemplo, observe que a empresa não devia nada ao fornecedor, porém ao comprar a prazo, ela terá uma obrigação a pagar para com ele, portanto, aumentará o valor do Passivo e, então, deverá ser feito o lançamento a crédito na conta Fornecedor.

Logo, quando qualquer conta do Passivo for aumentada, o lançamento será a crédito e quando a conta for diminuída, o lançamento será a débito.

4.2.3 Lançamentos no Patrimônio Líquido

As contas do Patrimônio Líquido são provenientes dos investimentos realizados pelos sócios e pela formação dos lucros ou prejuízos da instituição, e são registradas, por convenção, do lado direito do Balanço Patrimonial devido sua natureza, em grande parte, credora, ou seja, o inverso do que ocorre no Ativo e similar ao Passivo.

Quando o Patrimônio Líquido for negativo, este normalmente é representado do lado direito do balanço, subtraindo o valor do Passivo. Entretanto, também poderá ser representado do lado esquerdo junto ao Ativo.

Deste modo, para aumentar qualquer conta do Patrimônio Líquido, deverá ser feito um lançamento a crédito e para diminuí-lo, será a débito.

Qualquer conta do Patrimônio Líquido	
Débito Diminuições	Crédito Aumentos

Assim, podemos resumir a metodologia de lançamentos a débito e a crédito de acordo com o quadro a seguir.

Contas de	Lançamento a	
	Débito	Crédito
Ativo	Aumentar	Diminuir
Passivo	Diminuir	Aumentar
Patrimônio Líquido	Diminuir	Aumentar

Então, quando quisermos aumentar alguma conta de Ativo, faremos um lançamento a débito e para diminuí-lo, a crédito. O Passivo e o Patrimônio Líquido são o oposto do Ativo, pois, quando qualquer conta do Passivo ou do Patrimônio Líquido for aumentada, efetua-se um crédito e quando for reduzida, realiza-se um débito.

Portanto, para que ocorra uma redução em alguma conta, torna-se necessário que aconteça um aumento em outra, é o que denominamos **partidas dobradas**.

Aspartidas dobradas consistem em “ não há débito(s) sem crédito(s) correspondente(s) ”⁷.

⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade Introdutória. Atlas, 2010, p. 43.

Deste modo, ao debitar uma ou mais contas, teremos que creditar uma ou mais contas, desde que o valor total dos débitos corresponda ao valor total dos créditos.

Para entender a metodologia das partidas dobradas, observe os exemplos a seguir:

Entendendo o lançamento: uma determinada empresa possuía em seu Caixa um saldo de \$5.000 e realizou uma compra de mercadorias à vista por \$1.000.

Caixa	Estoque
(sd) 5.000	(1) 1.000
1.000 (1)	(1) 1.000

Observe que a empresa possuía um saldo (sd) em sua conta Caixa no valor de \$ 5.000 e efetuou uma compra à vista por \$1.000, sendo assim, ao comprar à vista, a conta Caixa irá diminuir, e como o Caixa é conta de Ativo, deve-se efetuar um lançamento a crédito para que o dinheiro seja retirado.

A retirada do dinheiro é para realização de compra de mercadorias, portanto essas mercadorias farão parte do Estoque da empresa, sendo caracterizada com um bem da entidade. Desta forma, o Estoque é uma conta de Ativo, e ao comprar mercadorias, a empresa aumenta seu Ativo, o que acarretará um lançamento a débito.

Note que o total de débitos corresponde ao total de créditos.

Utilizando ainda o mesmo exemplo, se tivéssemos uma compra 40% à vista e 60% a prazo, teríamos a seguinte situação:

Caixa	Fornecedor	Estoque
(sd) 5.000	600 (1)	(1) 1.000
400 (1)		

Nessa situação, ao comprar a mercadoria, debitaremos, pois a mercadoria é um Ativo que está sendo aumentado, e creditaremos o Caixa em \$ 400 porque a compra foi 40% à vista, e creditaremos o Fornecedor porque os 60% foram a prazo, gerando uma obrigação para a empresa, ou seja, um Passivo e para aumentar o Passivo, efetua-se um lançamento a crédito.

Note que o total de débitos corresponde ao total de créditos.

Observe o quanto é importante entender o mecanismo de débito e crédito para realizar as partidas dobradas. Deste modo, evite ir para o próximo capítulo se não compreendeu, no mínimo, o quadro resumo dos lançamentos.

4.3 Partidas dobradas no livro Diário

O livro Diário possui uma sistemática diferente do Razão, isto porque o livro Razão é específico de cada conta, ou seja, o livro Razão do Caixa, de Contas a Receber, do Estoque, etc. Já o livro Diário é caracterizado por todos os lançamentos efetuados dia a dia. Exemplo, se no dia 1º de janeiro de 2012 efetuarmos lançamentos que modifiquem o Caixa, o Estoque, os Veículos, etc., todos esses lançamentos estarão presentes em apenas um livro, o Diário.

A metodologia é bem similar ao Diário que muitos adolescentes possuem, no qual são registrados todos os acontecimentos ocorridos conforme cada dia, isto é, em ordem cronológica dos fatos.

O Diário não possui registros em contas T ou razonetes, pois registra de forma mais simples os fatos, sendo necessário transcrever alguns requisitos, como:

1. Data da operação;
2. Conta a ser debitada;
3. Conta a ser creditada;
4. Histórico da operação contendo as principais características do fato;
5. Valor, em moeda, da operação.

A escrituração dos lançamentos no Diário segue os requisitos acima citados e para diferenciar a conta a ser debitada da que será creditada, a Contabilidade clássica registra a conta debitada mais próxima a margem do livro e a conta creditada precedida da preposição “a”. Observe o exemplo a seguir: compra de mercadorias à vista no dia 1º fevereiro de 2012 ao fornecedor TKM Ltda, conforme nota fiscal nº 3553.

Brasília, 1º Fevereiro de 2012

Estoque de Mercadorias	
a Caixa	
Compra, à vista, de TKM Ltda., conf. s/ Nota Fiscal nº 3553	
	\$ 1.000

Alguns usuários da Contabilidade preferem não adotar a preposição “a”, registrando a conta debitada mais próxima a margem do livro e a conta creditada mais afastada da margem.

Brasília, 1º Fevereiro de 2012

Estoque de Mercadorias	
Caixa	
Compra, à vista, de TKM Ltda., conf. s/ Nota Fiscal nº 3553	
	\$ 1.000

Portanto, a conta Estoque de mercadorias é a conta debitada e a conta Caixa é a creditada. Em relação ao histórico, observamos uma breve introdução do que se trata o lançamento. Por fim, temos o valor da operação expresso em moeda.

As partidas no Diário que possuem apenas uma conta debitada e outra creditada são chamadas de partidas de 1ª fórmula.

Partidas de 2ª fórmula são representadas por uma conta a débito e duas ou mais a crédito. Exemplo: compra de mercadorias no dia 1º fevereiro de 2012, no valor total de \$ 1.000, sendo 60% à vista a TKM Ltda, conforme nota fiscal nº 3554, e 40% ao fornecedor IMR Ltda, conforme nota fiscal nº 1232.

Brasília, 1º fevereiro de 2012

Estoque de Mercadorias	
a Diversos	
a Caixa	
Compra, à vista, de TKM Ltda., conf. s/ Nota Fiscal nº 3554	\$ 600
a Fornecedores	
Compra, a prazo, de IMR Ltda, conf. s/ Nota Fiscal nº 1232	\$ 400

Normalmente, apesar de não ser obrigatório, usa-se a palavra diversos para evidenciar que há duas ou mais contas debitadas ou creditadas e logo após deve ser evidenciado quais as contas que diversos representa.

As partidas de 3ª fórmula são duas ou mais contas a débito e uma a crédito. Exemplo: no dia 1º de fevereiro, a empresa JLC Ltda comprou, à vista, \$ 5.000 em mercadorias, um edifício no valor de \$ 100.000 e equipamentos no valor de \$ 15.000.

Brasília, 1º fevereiro de 2012

Diversos	
a Caixa	
Estoque de Mercadorias	
Compra, à vista, de TKM Ltda., conf. s/ Nota Fiscal nº 3554	\$ 5.000
Edifício	
Compra, à vista, de um edifício a construtora RRM Ltda.	\$ 100.000
Equipamentos	
Compra, à vista, de TFW Ltda, conf. s/ Nota Fiscal nº 1111	\$ 15.000

Após a conta creditada, foram evidenciadas as contas a que Diversos se referem, no caso, Mercadorias, Edifício e Equipamentos. A conta Caixa será creditada no valor total das compras, ou seja, \$ 120.000.

Partidas de 4ª fórmula são representadas por duas ou mais contas debitadas e duas ou mais contas creditadas. Utilizando o exemplo anterior, se a empresa efetuar apenas a compra de mercadorias a prazo e o restante a vista, teríamos:

Brasília, 1º fevereiro de 2012

Diversos	
a Diversos	
Estoque de Mercadorias	
Compra, a prazo, de TKM Ltda., conf. s/ Nota Fiscal nº 3554	\$ 5.000
Edifício	
Compra, à vista, de um edifício a construtora RRM Ltda	\$ 100.000
Equipamentos	
Compra, à vista, de TFW Ltda, conf. s/ Nota Fiscal nº 1111	\$ 15.000
a Caixa	\$ 115.000
a Fornecedores	\$ 5.000

Observe que a soma de todos os débitos é igual a de todos os créditos, ou seja, conforme as partidas dobradas.

Todos os lançamentos de 1ª, 2ª, 3ª e 4ª fórmula foram lançados no livro Diário e Razão, de acordo com a ordem cronológica de seus acontecimentos. Entretanto, esses não são os únicos livros que podem registrar os fatos contábeis, pois existem outros livros auxiliares do Razão, como o livro Caixa que registra toda a entrada e a saída de dinheiro.

Outros livros auxiliares ao Razão são o livro de Duplicatas a Receber, Duplicatas a Pagar, entre outros.

Alguns autores, para fins didáticos, preferem utilizar para registro no Diário “D” para débito e “C” para crédito. Essa metodologia é a que vamos adotar nos próximos capítulos para facilitar o aprendizado.

4.4 Balancete de Verificação

De acordo com as partidas dobradas, todo lançamento a débito terá um reflexo a crédito, sendo seus valores totais iguais e para observar se os lançamentos contábeis estão utilizando o método das partidas dobradas corretamente, costuma-se verificar, periodicamente, a igualdade entre débitos e créditos usando o Balancete de Verificação.

O Balancete de Verificação contempla todo o Patrimônio da empresa, sendo os valores de suas contas registrados conforme a natureza de seus saldos. Observe o exemplo a seguir:

ABC S.A.		
Balancete de Verificação em 31/01/2012		
Contas	Saldos	
	Débito	Crédito
Caixa	10.000	
Contas a receber	5.000	
Móveis e Equipamentos	2.000	
Estoque	3.000	
Veículos	8.000	
Fornecedores		12.000
Contas a pagar		1.000
Capital		15.000
	28.000	28.000

Observe que o valor total da coluna de débito é igual ao da coluna de crédito, deste modo, a verificação do método das partidas dobradas foi realizada corretamente.

A realização de movimentação em determinado período acaba agregando mais colunas ao Balancete de Verificação, pois evidencia a movimentação do período e seus saldos finais de cada conta. O exemplo a seguir exemplifica um Balancete de Verificação que contém uma área para registro da movimentação do período.

ABC S.A.						
Balancete de Verificação em 31/01/2012						
Contas	Balancete Anterior		Movimentação do período		Balancete Atual	
	Saldos		Débito	Crédito	Saldos Atuais	
	Débito	Crédito			Débito	Crédito



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Exercício 1

Três amigos resolveram constituir uma empresa comercial em 01/03/2012 denominada de Compras Espertas S.A.

O estatuto da empresa foi elaborado no dia de sua constituição, tendo como Capital Social \$ 500.000. Foram integralizados, em dinheiro, 40% do Capital Social.

As operações no mês de março foram as seguintes:

1. Compra de um edifício no dia 02/03 para ser a sede da empresa por \$ 100.000, sendo 60% à vista e o restante a prazo dividido em duas parcelas iguais com vencimento para 30/03/2012 e 01/05/2012.
2. No dia 03/03, houve uma compra de mesas e cadeiras no valor de \$ 3.000 e computadores no valor de \$ 5.000 por meio do aceite de uma duplicata.

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



3. No dia 05/03, a empresa abriu uma conta no Banco W, sendo depositado o valor de \$ 30.000 que estava no Caixa.
4. Em 10/03, houve compras de mercadorias por \$ 1.000 por meio do cheque nº 001.
5. Compras de materiais de escritório, à vista, por \$ 500 no dia 12/03.
6. Em 16/03, os sócios decidiram integralizar em dinheiro mais 20% do Capital Subscrito.
7. No dia 20/03, a empresa solicitou um empréstimo ao Banco W no valor de \$ 50.000, depositado na conta da empresa, sem Despesas e juros, a serem pagos em 10 vezes iguais.
8. Em 25/03, houve uma compra de veículo por meio do cheque nº 002 no valor de \$ 20.000.
9. No dia 30/03, a empresa pagou a duplicata vencimento 30/03/2012 referente à compra do dia 02/03.
10. No dia 31/03, houve uma compra de novas instalações para o prédio na importância de \$10.000 a prazo.

Pede-se:

Registrar todas as operações no Livro Diário;



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Registrar também as operações no Razão (utilizar os razonetes em T);

Elaborar o Balancete de Verificação do mês de março de 2012 contendo o saldo inicial, as colunas das movimentações do mês e o saldo final.

Solução do Exercício 1

Lançamentos no Diário

1. Brasília, 1º março de 2012 \$
Acionistas
a Capital Social
(histórico) _____ 500.000
- 1.1. Brasília, 1º março de 2012
Caixa
a Acionistas c/ Capital
(histórico) _____ 200.000
2. Brasília, 2 de março de 2012
Imóveis
a Diversos
a Caixa 60.000
a Duplicatas a Pagar 40.000
(histórico) _____ 100.000

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



3. Brasília, 3 de março de 2012
- | | |
|-------------------------|-------|
| Diversos | |
| Móveis e Utensílios | 3.000 |
| Máquinas e Equipamentos | 5.000 |
| a Caixa | |
| (histórico) _____ | 8.000 |
4. Brasília, 5 de março de 2012
- | | |
|--------------------|--------|
| Banco c/ Movimento | |
| a Caixa | |
| (histórico) _____ | 30.000 |
5. Brasília, 10 de março de 2012
- | | |
|------------------------|-------|
| Estoque de Mercadorias | |
| a Banco c/ Movimento | |
| (histórico) _____ | 1.000 |
6. Brasília, 12 de março de 2012
- | | |
|-------------------------|-----|
| Materiais de Escritório | |
| a Caixa | |
| (histórico) _____ | 500 |
7. Brasília, 16 de março de 2012
- | | |
|-------------------------|---------|
| Caixa | |
| a Acionistas c/ Capital | |
| (histórico) _____ | 100.000 |
8. Brasília, 20 de março de 2012
- | | |
|-----------------------|--------|
| Banco c/ Movimento | |
| a Empréstimos a Pagar | |
| (histórico) _____ | 50.000 |



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

9. Brasília, 25 de março de 2012

Veículos

a Banco c/ Movimento

(histórico) _____ 20.000

10. Brasília, 30 de março de 2012

Duplicatas a Pagar

a Caixa

(histórico) _____ 20.000

11. Brasília, 31 de março de 2012

Instalações

a Duplicatas a Pagar

(histórico) _____ 10.000

Observação:

Para facilitar o aprendizado do método das partidas dobradas e a apresentação, foram omitidos os históricos das operações bem como os centavos.

Razão

Para facilitar a organização ao lançar as operações no Razão, iremos registrar as contas de acordo com o seu grupo pertencente, ou seja, os razonetes serão alocados conforme o grupo ao qual pertencem (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido).

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



Ativo

Caixa		Edifício	
(1.1) 200.000	60.000 (2)	(2) 100.000	
(7) 100.000	30.000 (4)		
	500 (6)		
	20.000 (10)		
189.500	= Saldo		

Móveis e Utensílios		Máquinas e Equipamentos	
(3) 3.000		(3) 5.000	

Banco c/ Movimento		Estoque	
(4) 30.000	1.000 (5)	(5) 1.000	
(8) 50.000	20.000 (9)		
59.000	= Saldo		

Material de Escritório		Veículos	
(6) 500		(9) 20.000	



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Instalações	
(11) 10.000	

Passivo

Duplicatas a Pagar		Empréstimo a Pagar	
(10) 20.000	40.000 (2)		50.000 (8)
	8.000 (3)		
	10.000 (11)		
Saldo =	38.000		

Patrimônio Líquido

Capital Social		Acionistas c/ Capital	
	500.000 (1)	(1) 500.000	200.000 (1.1)
			100.000 (7)
		200.000	= Saldo



Entendendo os lançamentos:

1º lançamento: dia 01/03/2012, ocorreu a constituição da empresa e no seu estatuto/contrato social houve a subscrição (ato que autoriza e confirma a formação do Capital Social por parte dos sócios ou do proprietário) do Capital Social no valor de \$ 500.000. Deste modo, houve o registro do valor do Capital Social da empresa e a fonte que irá aportar esse valor, no caso os acionistas. Sendo assim, o registro foi a débito na conta Acionistas c/ Capital e crédito na conta Capital Social \$ 500.000. Entretanto, a confirmação de que os sócios irão disponibilizar na empresa o valor registrado, não obriga que esse valor seja entregue imediatamente após o registro. Devido a isso, os sócios resolveram integralizar (entregar) apenas 40% do Capital Subscrito. Portanto, os sócios disponibilizaram no Caixa (já que a integralização foi em dinheiro) 40% dos \$ 500.000, correspondendo assim aos \$ 200.000 registrados a débito no Caixa e a crédito na conta Acionistas c/ Capital.

2º lançamento: a compra de um edifício por \$ 100.000, sendo 60% à vista e o restante a prazo dividido em duas parcelas iguais com vencimento para 30/03/2012 e 01/05/2012. Como o edifício é um Ativo por representar um bem para empresa, o registro será a débito, pois toda vez que aumentamos o valor de qualquer conta do Ativo, esse registro será a débito. Observando esse caso, não tínhamos nenhum valor na conta Edifícios e agora com a compra temos o valor de \$ 100.000, portanto, aumentamos o valor da conta Edifícios que pertence ao grupo do Ativo, e toda vez que aumentamos o Ativo, nós devemos debitar o valor. Para comprar o Ativo, teremos que efetuar o pagamento, este foi feito 60% à vista, portanto, \$ 60.000 saiu do Caixa, diminuindo o Ativo, e toda vez que reduzimos o valor de qualquer conta no Ativo, devemos creditar o valor. Então, os \$ 60.000 foram creditados no Caixa. Os outros 40% foram dividido em duas parcelas que ainda serão pagas, gerando uma obrigação para a empresa e toda obrigação está registrada no Passivo. Porém toda vez que aumentamos



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

o Passivo, devemos creditar o valor. Com isso, foi registrado um crédito de \$ 40.000 na conta Duplicatas a Pagar, reconhecendo assim que a empresa tem uma dívida de \$ 40.000 que ainda será quitada. Observe que temos um débito para dois créditos, mas o total do débito sempre terá que dar igual ao total dos créditos, pois representam o método das partidas dobradas.

3º lançamento: compra de mesas e cadeiras no valor de \$ 3.000 e computadores no valor de \$ 5.000 por meio do aceite de uma duplicata. Então, foi registrado o débito \$ 3.000 no Ativo, pois houve um aumento devido à entrada das mesas e das cadeiras que representam bens da empresa e um crédito de igual valor na conta duplicatas a pagar, já que a compra não foi à vista. Houve também um débito de \$ 5.000 na conta Máquinas e Equipamentos e um crédito de \$ 8.000 na conta Duplicatas a Pagar devido à compra de mesas, cadeiras e computadores.

4º lançamento: a empresa abriu uma conta no Banco W, sendo depositado o valor de \$ 30.000 que estava no Caixa. Então, a conta Banco tinha zero de saldo e agora tem \$ 30.000, e seu registro foi feito a débito de \$ 30.000 na conta Banco c/ Movimento devido ao dinheiro depositado na conta representar um bem, portanto, um Ativo. Toda vez que qualquer conta de Ativo aumenta, o valor deverá ser debitado e creditado na conta Caixa porque tiramos dinheiro do Caixa para depositar no Banco, sendo assim diminuimos o Caixa, e sempre que reduzimos qualquer conta do Ativo, nós creditamos.

5º lançamento: compras de mercadorias por \$ 1.000 por meio do cheque nº 001. Ao registrar a mercadoria, estamos aumentando a conta Estoque do grupo do Ativo, por isso debitamos o valor de \$ 1.000 no Estoque e creditamos igual valor no Banco, pois passamos um cheque para pagar esse compra. Deste modo, reduzimos o saldo da conta Banco c/ Movimento que é do Ativo.

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



6º lançamento: compras de materiais de escritório, à vista, por \$ 500. Ao registrar os Materiais de Escritório, que são bens da empresa, estamos aumentando o Ativo, por isso debitamos o valor de \$ 500 na conta materiais de escritório e creditamos igual valor no Caixa, pois retiramos dinheiro para pagar essa compra. Deste modo, reduzimos o saldo da conta Caixa que é do Ativo.

7º lançamento: os sócios decidiram integralizar em dinheiro mais 20% do Capital Subscrito. Similar ao lançamento 1.1, porém, neste lançamento, o valor foi apenas de \$ 100.000.

8º lançamento: a empresa solicitou um empréstimo no valor de \$ 50.000, depositado na conta da empresa, sem Despesas e juros, a serem pagos em dez vezes iguais. Como houve a contratação de um empréstimo, o valor solicitado foi debitado na conta Banco c/ Movimento da empresa e ao receber esse valor, foi gerada uma dívida, uma obrigação, portanto, um Passivo referente ao empréstimo que terá que ser pago. Deste modo, o crédito foi na conta Empréstimo.

9º lançamento: houve uma compra de veículo através do cheque nº 002 no valor de \$ 20.000. O débito foi na conta Veículos por este representar um bem, portanto, um Ativo para a empresa e toda vez que aumentamos qualquer conta do Ativo, devemos debitar a respectiva conta. O crédito foi na conta Banco c/ Movimento porque o pagamento foi realizado por meio de cheque e porque foi reduzida da conta de Ativo.

10º lançamento: a empresa pagou a duplicata referente à compra do dia 02/03. Como houve pagamento, debitou-se a conta Duplicatas a Pagar que está no Passivo, já que toda vez que reduzimos Passivo, devemos debitá-lo. Para pagar a conta, a empresa precisou retirar dinheiro que estava no seu Caixa, diminuindo com isso o seu saldo, e como toda vez que reduzimos o valor de qualquer conta do Ativo, devemos creditar. O valor lançado foi o referente a 1ª parcela no valor de \$ 20.000 com vencimento para 30/03/2012.



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

11º lançamento: houve uma compra de novas instalações para o prédio na importância de \$10.000 a prazo. Se houve uma compra de um bem, o Ativo aumentou. Devido a isso, devemos debitar na conta do bem Instalações e creditar no Passivo, já que foi gerada uma dívida que ainda será paga no futuro através de duplicatas a pagar.

Após os lançamentos nos razonetes, as contas foram registradas no Balancete de Verificação, o qual apresentou a movimentação do período em cada conta e seus respectivos saldos.

Compras Espertas S.A.				
Balancete de Verificação em 31/03/2012				
Contas	Movimentação do período		Balancete Atual	
	Débito	Crédito	Saldos Atuais	
			Débito	Crédito
Caixa	300.000	110.500	189.500	
Banco c/ Movimento	80.000	21.000	59.000	
Estoque	1.000		1.000	
Materiais de Escritório	500		500	
Edifício	100.000		100.000	
Instalações	10.000		10.000	
Móveis e utensílios	3.000		3.000	
Veículos	20.000		20.000	
Máquinas e Equipamentos	5.000		5.000	
Capital Social		500.000		500.000
Acionistas com Capital	500.000	300.000	200.000	
Duplicatas a Pagar	20.000	58.000		38.000
Empréstimos a Pagar		50.000		50.000



5. ESTUDO DAS VARIAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

As principais causas que fazem o Patrimônio Líquido variar são:

- o aporte inicial de capital realizado na entidade ou os desinvestimentos que reduzirão o capital da entidade;
- o resultado obtido do confronto entre as Receitas e as Despesas de um determinado Período Contábil.

Neste capítulo estudaremos as Receitas, as Despesas e o resultado gerado, pois o investimento inicial de capital já foi discutido nos capítulos anteriores.

5.1 Receitas, Despesas e Resultado

5.1.1 Receitas

Caracteriza-se como Receita “toda a entrada de elementos para o Ativo, seja sob a forma de dinheiro ou de direitos a receber. Normalmente, as Receitas são oriundas de uma venda de mercadorias, de produtos ou de prestação de serviços”⁸, mas há também Receitas geradas devido aos juros sobre títulos, depósitos bancários, aluguéis, entre outros motivos.

Exemplo de geração de uma Receita: Uma determinada empresa efetuou uma venda de mercadorias à vista no valor de \$ 1.000,00.

No exemplo, podemos observar que a venda gera um recebimento de \$ 1.000,00 que será registrado no Caixa ou no Banco da empresa por ser à vista a venda. Deste modo, há entrada de elemento sob forma de dinheiro para o Ativo, já que Caixa e Banco são contas do Ativo. Portanto, os lançamentos da venda nos razonetes seriam:

⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade Introdutória. Atlas, 2010, p. 65.

Caixa	Receita com vendas
(1) 1.000	1.000(1)

Se a venda for realizada a prazo, o cliente da empresa estaria devendo. Deste modo, a entidade teria um direito a receber. Sendo assim, teríamos os seguintes lançamentos:

Clientes	Receita com vendas
(1) 1.000	1.000(1)

Uma Receita também pode ocorrer devido a redução de um Passivo, por exemplo, se a entidade estiver devendo ao seu fornecedor \$ 2.000,00 e esse fornecedor aceitar liquidar a dívida por \$ 1.700,00, essa diferença de \$ 300,00 que a empresa não pagou seria registrada no grupo de Receitas.

Portanto, a geração de uma Receita, qualquer que seja o motivo, irá resultar em um aumento do Patrimônio Líquido.

Em regra geral, todas Receitas são creditadas, salvo algumas exceções.

5.1.2 Despesas

Denomina-se Despesa “o consumo de bens ou serviços, que direta ou indiretamente, ajuda a produzir Receita”⁹. Deste modo, uma Despesa é realizada com intuito de gerar uma Receita, seja por meio da redução do Ativo, seja pelo aumento do Passivo. Exemplo: Despesa

⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade Introdutória. Atlas, 2010, p. 65.

com luz, água e funcionários representam o consumo de bens e serviços que sem estes uma Receita de venda de mercadoria de uma empresa comercial não poderia ser gerada.

Em regra geral, todas as Despesas são debitadas, salvo algumas exceções.

5.1.3 Resultado

O confronto entre Receitas e Despesas irá gerar um Resultado, sendo positivo se as Receitas forem maiores que as Despesas, o que formará um Lucro. Se o resultado do confronto entre as Receitas e as Despesas for negativo, teremos um Prejuízo.

O Lucro afetará o Patrimônio Líquido aumentando-o, enquanto o Prejuízo irá diminuí-lo.

5.1.4 Receitas, Despesas e seus reflexos no Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido conterà o resultado entre o confronto das Receitas com as Despesas e será aumentado quando o resultado for um lançamento a crédito, já que sua natureza é creditícia. Portanto, aumentará quando o resultado for um Lucro (Receitas maiores que Despesas), pois haverá mais valores de Receitas a crédito do que Despesas a débito.

5.1.5 Período Contábil

O Princípio da Continuidade define que a entidade operará por tempo indeterminado. Entretanto, para conhecer o resultado exato que uma empresa gerou em sua vida, será necessário o encerramento de suas atividades para que seja apurado todo seu Ativo e Passivo.

A diferença entre o Ativo e Passivo de uma empresa gera o seu Patrimônio Líquido, que ao comparado com o Patrimônio Líquido inicial produzirá o resultado durante a vida da entidade. Porém, obter a informação do resultado gerado pela entidade no seu encerramento é intempestivo, pois as informações devem ser fornecidas regularmente em intervalos definidos pela instituição, como a cada mês, bimestralmente, semestralmente, entre outros, para que haja formação de informações mais oportunas e para que a administração da entidade possa tomar as decisões mais adequadas e sane as exigências legais.

Legalmente, a instituição deverá apresentar o seu resultado aos seus usuários no mínimo uma vez ao ano.

Quando o espaço de tempo escolhido, denominado de Período Contábil, for de um ano, pode-se intitulá-lo de Exercício Social.

5.1.6 Encerramento das contas de Despesas e Receitas

O resultado de uma empresa é gerado pelo confronto entre Despesas e Receitas, podendo ser um resultado positivo (Lucro) ou negativo (Prejuízo). Esse resultado será apurado na conta Resultado ou na ARE (Apuração do Resultado do Exercício).

A conta ARE receberá todas as Despesas e as Receitas do Período Contábil analisado. As transferências dessas contas para ARE deverão respeitar a natureza de cada conta, ou seja, como as contas de Despesas são a débito, ao transferí-la para ARE, devemos preservar sua natureza debitando-a na referida conta. Já as contas de Receitas possuem natureza a crédito, portanto, ao transferí-la, devemos creditá-la na ARE para que sua natureza seja respeitada. Entretanto, como a Contabilidade realiza seus lançamentos pelo método das partidas dobradas, ao transferir as Despesas debitando-as na ARE, devemos creditar a Despesa, zerando e encerrando-a, procedendo assim no método das partidas dobradas. As Receitas são encerradas de modo similar as Despesas. Como transferimos a Receita a crédito na ARE, devemos encerrá-la a débito. O caso a seguir exemplifica o encerramento das contas de Despesas e Receitas.

A empresa MTT Ltda detém um saldo de \$ 20.000 em seu Caixa e \$ 20.000 no seu Capital Social. Efetuou uma compra de mercadorias, à vista, no valor de \$10.000, um pagamento de Despesa com energia no valor de \$ 500, um pagamento de telefone no valor de \$ 300 e uma venda de mercadorias à vista no valor de \$ 8.000. O valor do Custo da Mercadoria Vendida foi de \$ 5.000.

Ativo			
Caixa		Estoque	
(1) 20.000	10.000 (2)	(2) 10.000	5.000 (6)
(5) 8.000	500 (3)		
	300 (4)		

Patrimônio Líquido			
Capital Social		Lucros ou Prejuízos Acumulados	
	20.000 (1)		2.200 (c)

Receita	
Receita com vendas	
(b) 8.000	8.000 (5)
	//

Despesa			
Despesa com Energia		Despesa com Telefone	
(3) 500	500 (a)	(4) 300	300 (a)
	//		//
CMV			
(6) 5.000	5.000 (a)		
	//		

despesas		ARE		receita	
	(a) 500		8.000 (b)		
	(a) 300				
	(a) 5.000				
	5.800		8.000		
	(c) 2.200		2.200		Resultado
			//		

Entendendo o lançamento:

1. Houve, anteriormente, uma integralização de capital, em dinheiro, no valor de \$ 20.000, então, debitou-se no Caixa por causa da entrada do dinheiro no Ativo, aumentando desse modo o Ativo, e creditou-se o Capital Social devido ao aumento do Patrimônio Líquido.

2. A compra de mercadorias acarretou em aumento do Ativo, portanto, foi debitado \$ 10.000 no Estoque, pois essa conta pertence ao Ativo e toda vez que se aumenta qualquer conta do Ativo, debita-se. O crédito foi no Caixa, pois o pagamento foi realizado à vista, em dinheiro. Deste modo, o crédito no Caixa representa a saída do numerário que por sua vez reduz a conta Caixa e toda vez que reduzimos conta do Ativo, devemos creditá-la.

3. Ao pagar a energia, debita-se a conta Despesa com energia, por possuir o fator gerador que é o uso da energia, e o Caixa é creditado em \$ 500 pela saída do dinheiro.

4. Ao pagar o telefone, debita-se a conta Despesa com telefone, por possuir o fator gerador que é o uso do telefone e foi creditado o Caixa em \$ 300 pela saída do dinheiro.

5. A venda de mercadoria foi à vista, sendo assim, o Caixa foi debitado em \$ 8.000 pelo recebimento do dinheiro e conseqüente aumento do Ativo e foi creditada a conta de Receita com vendas por seu fator gerador ter ocorrido, que foi a venda, tendo o resultado uma Receita.

6. Observe que ao realizar a venda e a instituição receber o dinheiro da mercadoria vendida, a empresa terá que entregar a mercadoria que estava estocada ao comprador e para isso, debita-se o Custo da Mercadoria Vendida (CMV), reconhecendo com isso o custo da mercadoria que inicialmente foi comprada e estocada até ser vendida ao cliente. A conta Estoque foi creditada, pois para entregar a mercadoria ao cliente, é necessário dar baixa no Estoque, reconhecendo a saída da mercadoria do Estoque para ser entregue ao comprador.

(a) e (b) A apuração do resultado do exercício é realizada ao confrontar todas as Despesas com todas as Receitas ao final do Período Contábil escolhido. Porém, para existir o confronto, as Despesas e as Receitas deverão estar no mesmo razonete e para isso ocorrer é preciso que as contas sejam transferidas para a ARE, respeitando suas respectivas naturezas. Portanto, as

contas de Despesas que são a débito deverão ser transferidas a débito para a ARE, mas para haver um débito na ARE é preciso haver um crédito na respectiva conta de Despesa, zerando, encerrando-a e transferindo esse saldo para a ARE. O encerramento das contas é representado pelos dois traços diagonais no final do razonete. A conta de Receita é debitada, zerada e encerrada e depois transferida a crédito para a ARE.

Alguns estudantes podem questionar a importância de encerrar as contas de Despesa e Receita zerando-as. Observe o seguinte exemplo para compreender a relevância de se debitar a Receita e creditar a ARE e não apenas creditar a ARE.

Exemplo: suponhamos que você possui \$ 100 em sua carteira (que seria analogicamente semelhante a conta Caixa) e que você decide depositar esse dinheiro na sua conta corrente do banco. Então você irá retirar o dinheiro da carteira e transferi-lo para o banco, deixando a carteira sem nenhum dinheiro (zerando), entretanto deixando o banco com \$ 100.

Portanto, é muito importante que ao transferir saldos das Despesas e das Receitas para a ARE, você não se esqueça de encerrar as contas, debitando as Receitas e creditando as Despesas quando transferi-las.

(c) Após Apurar o Resultado do Exercício, o valor encontrado deverá ser transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados que fica no Patrimônio Líquido, já que a conta ARE é uma conta transitória que serve apenas para apurar se naquele Período Contábil escolhido houve Lucro ou prejuízo. Depois de obtido e transferido o resultado, a conta ARE deverá ser zerada e encerrada, similar ao que foi realizado nas contas de Despesas e Receitas.

5.1.7 Distribuição dos Resultados

Anteriormente, vimos que o resultado é apurado após as transferências das Despesas a débito e das Receitas a crédito na ARE. Obtido o resultado, o lucro ou o prejuízo será transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Se houver lucro, esse resultado registrado a crédito na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser distribuído em outras contas do Patrimônio Líquido e do Passivo.

Havendo prejuízo, esse resultado registrado a débito na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados não poderá ser distribuído. E esse saldo devedor deverá ser evidenciado no Balanço Patrimonial, conforme a forma abaixo:

XYZ S.A.			
			Em \$ mil
Ativo		Passivo	
Caixa	42.000	Títulos a pagar	20.000
Estoque	8.000	Financiamento	100.000
Imóvel	100.000	Patrimônio Líquido	
Máquinas e equipamentos	10.000	Capital Social	50.000
		Prejuízo Acumulado	(10.000)
TOTAL	160.000	TOTAL	160.000

5.1.8 Demonstração do resultado do exercício

A ARE serve apenas para apurar o resultado, sendo necessário a evidenciação de como se deu o Lucro ou o Prejuízo obtido no período analisado. Essa evidenciação é realizada pela Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) que irá detalhar todas as contas de Receitas e Despesas, de acordo com o critério de classificação, até a formação do Lucro ou do Prejuízo do Exercício.

A DRE possui um cabeçalho que deverá conter, nesta ordem:

- o nome da empresa;
- o nome da demonstração que está sendo evidenciada; e
- o Período Contábil analisado.

A Demonstração do Resultado do Exercício deve ser realizada periodicamente para auxiliar, principalmente, na administração gerencial da entidade durante as tomadas de decisão.

A DRE possui algumas finalidades, como, por exemplo:

- informar aos acionistas e aos quotistas os resultados obtidos das operações de um determinado Período Contábil;
- auxiliar a apuração da rentabilidade das empresas;
- diagnosticar aos usuários internos e externos a saúde econômica da instituição;
- medir a eficiência de acordo com as políticas adotadas pela empresa, servindo como base para um *feedback* para a administração da entidade.

Para execução de algumas finalidades, torna-se necessário analisar outros demonstrativos contábeis, como por exemplo, o Balanço Patrimonial.

Os demonstrativos contábeis Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício serão detalhados no capítulo 7.



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Exercício 1

A empresa comercial MTT Ltda que trabalha do ramo varejista de computadores possuía a seguinte situação no mês de Abril de 2012:

CONTAS	\$
Caixa	100.000
Capital Social	100.000

As operações que ocorreram no mês de Maio/12 foram as seguintes:

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



02/05 – Compra de 50 computadores no valor de \$ 1.000,00 cada, a prazo.

05/05 – Compra de peças para reparos que serão consumidas no mês de maio nas prestações de serviços no valor de \$ 10.000,00 a prazo.

06/05 – Compra de móveis e utensílios por \$ 4.000,00 à vista

11/05 – Compra de um veículo para ser utilizado na locomoção para a prestação de serviço no valor de \$ 20.000,00 financiado em 6 meses.

14/05 – Venda de 40 computadores no valor de \$ 1.600,00 cada, a prazo, ao Cliente. O CMV foi de \$ 40.000,00.

22/05 – Pagamento da conta de água no valor de \$ 1.000,00 à vista.

23/05 – Compra de 10 computadores no valor de \$1.200,00 cada, à vista.

25/05 – Pagamento de Despesa com energia no valor de \$ 2.000,00 à vista.

26/05 – Venda, à vista, dos computadores que foram comprados no dia 23/05 no valor de \$ 18.000,00. O CMV foi de \$ 12.000,00.

30/05 – Pagamento dos salários dos empregados no valor de \$ 5.000,00 .

Pede-se:

Fazer os lançamentos contábeis no Diário e nos Razonetes .



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Apurar o Resultado do Exercício e elaborar o Balanço Patrimonial.

Solução do Exercício 1

Lançamentos no Diário

- | | |
|-----------------------------------|--------|
| 1. Brasília, 2 maio de 2012 | \$ |
| D- Estoque | |
| C- Caixa | |
| (histórico) _____ | 50.000 |
| 2. Brasília, 5 maio de 2012 | |
| D - Despesa com peças para reparo | |
| C - Fornecedor | |
| (histórico) _____ | 10.000 |
| 3. Brasília, 6 de maio de 2012 | |
| D – Móveis e Utensílios | |
| C - Caixa | |
| (histórico) _____ | 4.000 |
| 4. Brasília, 11 de maio de 2012 | |
| D - Veículos | |
| C – Financiamento | |
| (histórico) _____ | 20.000 |
| 5. Brasília, 14 de maio de 2012 | |
| D - Clientes | |
| C – Receita com vendas | |
| (histórico) _____ | 64.000 |

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



5.1 Brasília, 14 de maio de 2012

D – CMV

C – Estoque

(histórico) _____ 40.000

6. Brasília, 22 de maio de 2012

D – Despesa com água

C - Caixa

(histórico) _____ 1.000

7. Brasília, 23 de maio de 2012

D - Estoque

C - Caixa

(histórico) _____ 12.000

8. Brasília, 25 de maio de 2012

D – Despesa com energia

C - Caixa

(histórico) _____ 2.000

9. Brasília, 26 de maio de 2012

D - Caixa

C – Receita com vendas

(histórico) _____ 18.000

9.1 Brasília, 26 de maio de 2012

D – CMV

C – Estoque

(histórico) _____ 12.000



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

10. Brasília, 28 de maio de 2012

D – Despesas com salários

C - Caixa

(histórico) _____ 5.000

Observação:

Para facilitar o aprendizado do método das partidas dobradas e a apresentação, nos lançamentos, foram utilizados o “D” para contas debitadas e o “C” para contas creditadas. Os históricos das operações foram omitidos bem como os centavos.

Razão

Para facilitar a organização ao lançar as operações no Razão, iremos registrar as contas de acordo com o seu grupo pertencente, ou seja, os razonetes serão alocados conforme o grupo ao qual pertencam (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receita e Despesa).

Ativo			
Caixa		Estoque	
(sd) 100.000	50.000 (1)	(1) 50.000	40.000 (5.1)
(9) 18.000	4.000 (3)	(7) 12.000	12.000 (9.1)
	1.000 (6)	10.000	= Saldo
	12.000 (7)		
	2.000 (8)		
	5.000 (10)		
44.000	= Saldo		

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



Móveis e Utensílios	Veículo
(3) 4.000	(4) 20.000

Cientes
(5) 64.000

Passivo

Fornecedor	Financiamento a Curto Prazo
10.000 (2)	20.000 (4)

Patrimônio Líquido

Capital Social	Lucros Acumulados
100.000 (sd)	12.000 (c)

Despesa

Despesa com peças para reparo	CMV
(2) 10.000	(5.1) 40.000
10.000 (a)	(9.1) 12.000
	52.000
	52.000 (a)



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

Despesa com água		Despesa com energia	
(6) 1.000	1.000 (a)	(8) 2.000	2.000 (a)
	//		//

Despesa com salários	
(10) 5.000	5.000 (a)
	//

Receita

Receita com Vendas	
	64.000 (5)
	18.000 (9)
(b) 82.000	82.000
	//

ARE	
(a) 10.000	82.000 (b)
52.000	
1.000	
2.000	
5.000	
70.000	82.000
(c) 12.000	12.000
	// Resultado



Entendendo os lançamentos:

1º lançamento: compra de 50 computadores no valor de \$ 1.000,00 cada, a prazo. Essa operação, a empresa adquiriu bens que são os computadores, sendo assim, esse lançamento foi registrado no Ativo a débito. O crédito foi registrado no Passivo porque houve a formação de uma dívida, já que a compra foi realizada a prazo.

2º lançamento: a compra de peças para reparos que serão consumidas do mês de maio nas prestações de serviços no valor de \$ 10.000,00 a prazo. A empresa comprou bens que foram consumidos durante o mês na prestação de serviços e como foi exposto que a Despesa representa os consumos de bens ou serviços visando gerar Receitas, o registro desse consumo de peças foi realizado na conta Despesa a débito e a crédito na conta Fornecedores.

3º lançamento: compra de móveis e utensílios por \$ 4.000,00 à vista. A operação foi registrada a débito no Ativo, pois houve um aumento devido à entrada dos Móveis e Utensílios que representam bens da empresa e um crédito de igual valor na conta Caixa, representando a saída de dinheiro do Ativo.

4º lançamento: compra de um veículo para ser utilizado na locomoção para a prestação do serviço no valor de \$ 20.000,00 financiado em 6 meses. O débito foi na conta Veículos por este representar um bem, portanto, um Ativo para a empresa e toda vez que aumentamos qualquer conta do Ativo, devemos debitar a respectiva conta. O crédito foi na conta Financiamento, já que o pagamento não foi à vista, gerando, deste modo, uma obrigação para a empresa, por tanto um Passivo.

5º lançamento: venda de 40 computadores no valor de \$ 1.600,00 cada, a prazo, ao Cliente. O CMV foi de \$ 40.000,00. Ao vender a mercadoria, a empresa efetuou o fator gerador da Receita e da Despesa. Deste modo, como a venda não foi



EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO

à vista, gerou um direito a receber do cliente, debitando por isso essa conta. O valor que o cliente agora deve a empresa foi devido à venda dos computadores, por isso a Receita foi creditada. Após o registro da Receita e do direito a receber, a empresa efetuou a baixa no Estoque dos computadores para entregá-los ao cliente. Sendo assim, o crédito foi na conta do Estoque e o débito na conta CMV (Custo da Mercadoria Vendida), reconhecendo assim o custo que a empresa teve ao comprar a mercadoria que agora está vendendo. Lembre-se que a baixa no Estoque é pelo valor do custo de aquisição e não pelo preço de venda.

6º lançamento: pagamento da conta de água no valor de \$ 1.000,00 à vista. A entidade efetuou um pagamento referente à Despesa com água, e vimos que as Despesas, em geral, são debitadas, e para efetuar o pagamento desta, houve uma retirada de dinheiro na conta Caixa. Como essa conta é do Ativo e toda a vez que reduzimos o Ativo, creditamos, então, os registros foram débito na conta Despesa com água e crédito na conta Caixa.

7º lançamento: compra de 10 computadores no valor de \$1.200,00 cada, à vista. A empresa adquiriu bens que são os computadores, sendo assim, esse lançamento foi registrado no Ativo a débito. O crédito foi registrado na conta Caixa e houve redução do Ativo, já que o pagamento foi feito à vista.

8º lançamento: pagamento de Despesa com energia no valor de \$ 2.000,00 à vista. A entidade efetuou um pagamento referente à Despesa com energia, e vimos que as Despesas, em geral, são debitadas, e para efetuar o pagamento desta, houve uma retirada de dinheiro na conta Caixa de \$ 2.000,00. Como essa conta é do Ativo, creditamos, pois houve uma redução do Ativo. Sendo assim, os registros foram débito na conta Despesa com água e crédito na conta Caixa.

EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO



9º lançamento: venda, à vista, dos computadores que foram comprados no dia 23/05 no valor de \$ 18.000,00. O CMV foi de \$ 12.000,00. Ao vender a mercadoria, a empresa efetuou o fator gerador da Receita e da Despesa. Deste modo, como a venda foi à vista, gerou uma entrada de dinheiro no Caixa, debitando por isso essa conta o valor de \$ 18.000,00 e creditando o fator que gerou esse dinheiro, que foi a Receita com vendas. Após o registro da Receita e do recebimento do dinheiro, a empresa efetuou a baixa no Estoque dos computadores para entregá-los ao cliente. Sendo assim, o crédito de \$ 12.000,00 foi na conta do Estoque e o débito na conta CMV (Custo da Mercadoria Vendida), reconhecendo o custo que a empresa teve ao comprar a mercadoria que agora está vendendo.

10º lançamento: pagamento dos salários dos empregados no valor de \$ 5.000,00. Os funcionários da empresa trabalharam o mês de maio e com isso geraram o fator gerador da Despesa com salário. A Despesa foi paga no mesmo mês que seu fator gerador ocorreu, por isso, debitamos a Despesa e creditamos no Caixa o valor de \$ 5.000,00.

Após os lançamentos nos razãoetes e a Apuração do Resultado, as contas foram registradas no Balanço Patrimonial, conforme seu grupo pertencente (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receita e Despesa) e seus respectivos saldos. Para isso, tira-se o saldo das contas que apresentaram mais de uma movimentação no período. Nas contas que apresentam apenas uma movimentação, esse valor representa seu próprio saldo.

O saldo é obtido através das somas dos valores a débito menos os valores a crédito.

ABC S.A.			
Balanço Patrimonial			
31/12/2012			
		Em \$	
Ativo		Passivo	
Caixa	44.000,00	Fornecedores	10.000,00
Clientes	64.000,00	Financiamento a Curto Prazo	20.000,00
Estoque	10.000,00	Patrimônio Líquido	
Móveis e Utensílios	4.000,00	Capital Social	100.000,00
Veículos	20.000,00	Lucros Acumulados	12.000,00
TOTAL	142.000,00	TOTAL	142.000,00



6. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

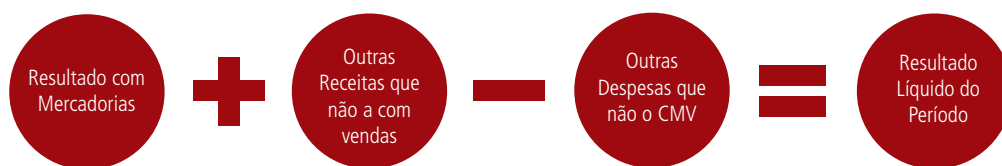
6.1 Resultado Bruto com Mercadorias (RCM)

O Resultado Bruto com Mercadorias ou simplesmente Resultado com Mercadorias representa a diferença entre as Receitas com Vendas e o Custo dessas mercadorias vendidas.

$$\text{RCM} = \text{RECEITA COM VENDAS} - \text{CMV}$$

A diferença entre as vendas e o CMV não deve incluir outras Receitas ou Despesas ocorridas na empresa durante a execução de suas atividades, como por exemplo, Despesa com água, energia, salários, aluguel, Receitas com juros etc.

O Resultado com Mercadoria irá diagnosticar quanto a empresa detém para arcar com suas demais Despesas e a partir disso, a instituição poderá trabalhar melhor a formação do seu preço de venda e possíveis negociações com os fornecedores, como forma de maximizar seu Resultado Líquido do Período.



O Resultado Líquido do Período, se positivo, representa o Lucro Líquido do Exercício, se negativo, o Prejuízo do Exercício que será mais detalhado no próximo capítulo do livro.

6.2 Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)

O Custo da Mercadoria Vendida representa o valor pago pela entidade ao adquirir a mercadoria que posteriormente será vendida.

Nos capítulos anteriores, o valor do CMV sempre foi dado, entretanto, existem dois sistemas que auxiliam na apuração desse valor. São os sistemas: Inventário Periódico e Inventário Permanente.

6.2.1 Inventários

Inventário Periódico: não há o registro contínuo e concomitante na conta Estoque de Mercadorias ao comprar ou vender mercadorias, o que impossibilitará o conhecimento do valor do CMV a qualquer momento, pois ao comprar mercadorias não há o registro de entrada no Estoque nem ao vender há o registro de saída.

A obtenção do valor do CMV nesse sistema é realizada pela contagem física das mercadorias existentes no Estoque, confrontando assim o valor inicial menos o final do Estoque, o que terá como resultado o valor das mercadorias vendidas. Para isso a empresa deverá levar em consideração as compras de mercadorias realizadas no período, bem como possíveis devoluções e abatimentos.

$$\begin{aligned} \text{CMV} &= \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{ESTOQUE FINAL} \\ \text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \end{aligned}$$

Nas compras, deverá ser observada a possível existência de devoluções e abatimentos junto ao fornecedor.

$$\text{COMPRAS} = \text{AQUISIÇÃO} - \text{DEVOLUÇÕES} - \text{ABATIMENTOS}$$

Exemplo: suponhamos que exista um Estoque inicial de \$ 100.000 no primeiro dia do período analisado.

Estoque	
(sd) 100.000	

Após conhecer o saldo inicial (sd) da conta Estoque, foi realizada uma compra de mercadorias no valor de \$ 40.000.

Estoque	Compras
(sd) 100.000	40.000

Houve uma venda de mercadorias no valor de \$ 120.000.

Estoque	Compras
(sd) 100.000	40.000

Ao final do período, houve uma contagem física das mercadorias contidas no Estoque, já que não houve registro concomitante das operações realizadas. Na contagem, foram observadas \$ 50.000 mercadorias. Logo, podemos afirmar que:

$$\begin{aligned}
 \text{CMV} &= \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{ESTOQUE FINAL} \\
 \text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \\
 \text{CMV} &= 100.000 + 40.000 - 50.000 \\
 \text{CMV} &= 90.000
 \end{aligned}$$

Contabilmente, devemos transferir os valores para o razonete da conta CMV para que o valor seja apurado.

Estoque		Compras	
(sd) 100.000	100.000 (1)	40.000	40.000 (2)
(3) 50.000			
50.000			
Receitas com Vendas		CMV	
	120.000	(1) 100.000	50.000 (3)
		(2) 40.000	
		90.000	

Realizada a contabilização, o proprietário da empresa deseja saber o valor obtido no Resultado com Mercadorias (RCM). Para isso, transferiremos o valor das Receitas com vendas e do CMV. Logo, o RCM será:

$$\begin{aligned}
 \text{RCM} &= \text{RECEITA COM VENDAS} - \text{CMV} \\
 \text{RCM} &= 120.000 - 90.000 \\
 \text{RCM} &= 30.000
 \end{aligned}$$

Suponhamos que antes do encerramento do período houvesse uma devolução de \$ 5.000 e um abatimento de \$ 3.000 registrados a crédito em suas respectivas contas. Depois transferiríamos os valores para a conta Compras. O valor do Estoque final foi de \$ 50.000.

Estoque		Compras	
(sd) 100.000	100.000 (1)	40.000	5.000 (2)
(5) 50.000			3.000 (3)
50.000		32.000	32.000 (4)
			///

Receitas de Compras		CMV	
	120.000	(1) 100.000	50.000 (5)
		(4) 32.000	
		82.000	
			///

Devoluções de Compras		Abatimentos sobre Compras	
(2) 5.000	5.000	(3) 3.000	3.000
	///		///

Logo o valor das compras foi de:

$$\begin{aligned}
 \text{COMPRAS} &= \text{AQUISIÇÃO} - \text{DEVOLUÇÃO} - \text{ABATIMENTOS} \\
 \text{COMPRAS} &= 40.000 - 5.000 - 3.000 \\
 \text{COMPRAS} &= 32.000
 \end{aligned}$$

Levando em consideração o valor do Estoque Inicial, das Compras e do Estoque Final, obtivemos um CMV de:

$$\begin{aligned}
 \text{CMV} &= \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{ESTOQUE FINAL} \\
 \text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \\
 \text{CMV} &= 100.000 + 32.000 - 50.000 \\
 \text{CMV} &= 32.000
 \end{aligned}$$

Considerando o valor obtido do CMV, o Resultado com Mercadorias foi de:

$$\begin{aligned} \text{RCM} &= \text{RECEITA COM VENDAS} - \text{CMV} \\ \text{RCM} &= 120.000 - 82.000 \\ \text{RCM} &= 38.000 \end{aligned}$$

As contrapartidas de Compra, Venda, Devoluções e Abatimentos foram suprimidas com intuito de não confundir o estudante, já que o foco foi o cálculo do valor do CMV e do RCM.

Inventário Permanente: há o registro contínuo na conta Estoque de Mercadorias, ou seja, toda vez que ocorrer uma compra será realizado um registro de entrada de mercadorias no Estoque, bem como quando houver uma venda será registrada a baixa da mercadoria no Estoque. Dessa forma, a qualquer momento a empresa conhecerá o valor do CMV, já que a baixa no Estoque é dada pelo custo da mercadoria.

O Inventário Permanente utiliza fichas de controle para o registro contínuo do Estoque e facilita a evidenciação do saldo da conta.

O registro, conforme partidas dobradas, é efetuado da forma habitual que aprendemos. Por exemplo, uma compra de mercadorias a vista, teremos:

D – Estoque
C – Caixa

Se fosse a prazo, seria:

D – Estoque
C – Fornecedor

No registro de uma venda ocorrem dois fatos:

- o registro da venda em si que representa o recebimento do dinheiro do direito a receber; e

- a baixa da mercadoria no Estoque, já que agora a mercadoria pertence ao comprador.

Pelo registro da venda:

D – Caixa
C – Receita com Vendas

Pelo registro da baixa no Estoque

D – CMV
C – Estoque

Se fosse a prazo:

D – Clientes
C – Receita com venda

Pelo registro da baixa no Estoque:

D – CMV
C – Estoque

O controle do Estoque no Inventário Permanente nos permite manter sempre atualizado o saldo da conta Estoque de Mercadoria, pois a cada compra ou venda o registro é contabilizado. A conta Receita com vendas e o CMV também estão sempre atualizados, pois sempre que houver uma venda, o registro é efetuado na conta Receita com mercadorias e o seu CMV registrado.

O controle é realizado por meio de Fichas de Controle, nas quais cada empresa poderá estruturar da forma mais adequada para a realidade enfrentada. O exemplo a seguir contempla um modelo simples e de fácil compreensão.

As movimentações no Estoque foram:

Dia 01/08/2012 – Estoque Inicial de mercadoria no valor de \$ 100, composto por 10 unidades de grampeadores, sendo cada um no valor de \$ 10.

05/08/2012 – Venda, à vista, de 2 unidades por \$ 30.

07/08/2012 – Compra, à vista, de 15 unidades por \$ 10 cada uma.

08/08/2012 – Venda, à vista, de 20 unidades por \$ 350.

O registro no Livro Diário ocorrerá do seguinte modo:

O saldo inicial do Estoque já estará registrado na conta.

Em 05/08/2012	\$
D – Caixa C – Receita com Vendas	30 (Valor por quanto foram vendidas as mercadorias)
D – CMV C – Estoque	20 (Valor por quanto foram compradas as mercadorias vendidas, ou seja, o custo que será registrado na ficha de controle do Estoque) Em 07/08/2012
Em 07/08/2012	\$
D - Estoque C – Caixa	150
Em 08/08/2012	\$
D – Caixa C – Receita com Vendas	350 (Valor por quanto foram vendidas as mercadorias)

D – CMV
C – Estoque

200 (Valor do custo das mercadorias que será registrado na ficha de controle do Estoque)

Estoque		Caixa	
(EI) 100	20 (1.1)	(1) 30	150 (2)
(2) 150	200 (3.1)	(3) 350	
30		230	

Receita com Vendas		CMV	
	30 (1)	(1.1) 20	
	350 (3)	(3.1) 200	
	380	220	

Ficha de Controle de Estoque									
Produto: Grampeadores					Método:				
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total
1/8							10	10	100
5/8				2	10	20	8	10	80
7/8	15	10	150				23	10	230
8/8				20	10	200	3	10	30
Total	15		150	22		220	3	10	30

**Valor do
CMV**

**Valor do
Estoque**

Observe que na Ficha de Controle de Estoque, a Entrada da mercadoria registra a compra, enquanto a Saída registra as baixas das mercadorias vendidas. Essa saída ocorre pelo custo da mercadoria, ou seja, pelo valor que a empresa pagou quando comprou as mercadorias que agora estão sendo vendidas. Portanto, o Total da Entrada é o valor total das compras, enquanto o Total da Saída é o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

O Saldo da Ficha de Controle de Estoque é sempre atualizado quando houver operações no Estoque, como, por exemplo, uma compra ou uma venda. O Total do Saldo evidencia o valor das mercadorias contidas no Estoque.

No sistema do Inventário Permanente, devido ao registro contínuo das operações ocorridas no Estoque, não é necessário fazer a contagem física do Estoque, pois ao registrar a ocorrência da operação na Ficha de Controle do Estoque, o saldo será atualizado, evidenciando o valor do Estoque, bem como o valor das compras e do CMV. Normalmente, a computadorização nas empresas auxilia na integração entre os dados registrados na Ficha de Controle de Estoque e os registros contábeis em cada conta.

Apesar de toda a sistematização empregada na Ficha de Controle de Estoque, o preço da mercadoria pode variar, fazendo com que o Estoque possua o mesmo tipo de produto adquirido em datas distintas, com custos diferentes. Por exemplo, se uma empresa comprar dez canetas a \$ 2 cada, depois comprar mais 5 canetas a \$ 3 e, então, vender 12 canetas, como deveremos apurar o CMV? Para responder a esta pergunta, a Contabilidade utiliza diversas formas de atribuição de valor, entretanto, as principais são: Preço Específico, PEPS, UEPS e Média Ponderada Móvel.

6.2.2 Apuração dos custos

6.2.2.1 Preço específico

Essa metodologia é empregada quando é possível identificar o preço específico de cada unidade do produto contido no Estoque. Ao efetuar uma venda, a empresa dará baixa no Estoque pelo valor específico do produto vendido.

Exemplo: o Estoque inicial de um empresa é composto por 5 computadores obtidos por \$ 2.000 cada um. A empresa decidiu comprar mais 4 computadores por \$ 3.000 cada um e logo após efetuou uma venda de 3 computadores, entretanto, a empresa sabe que os computadores vendidos foram 2 do primeiro lote comprado e 1 do último. Portanto, a entidade sabe que o custo dos computadores vendidos foi de \$ 7.000 (dois a \$ 2.000 cada e um a \$ 3.000).

Essa sistemática requer o conhecimento específico do valor de cada produto no Estoque, o que muitas vezes não é possível devido à grande quantidade e diversidade de produtos.

6.2.2.2 PEPS

De acordo com essa forma de apuração do custo, o Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai (PEPS), ou seja, as primeiras mercadorias compradas deverão ser as primeiras a serem vendidas.

O Peps também é conhecido pela sigla em inglês Fifo (Firts-in-first-out).

Exemplo: uma empresa possui o Estoque Inicial de mercadoria no valor de \$ 100, composto por 10 unidades de cadernos, cada um no valor de \$ 10.

05/07/2012 – Venda, à vista, de 4 unidades por \$ 20 cada uma.

07/07/2012 – Compra, à vista, de 20 unidades por \$ 12 cada uma.

08/07/2012 – Compra, à vista, de 15 unidades por \$ 14 cada uma.

09/07/2012 – Venda, à vista, de 21 unidades por \$ 23 cada uma.

10/07/2012 – Venda, à vista, de 10 unidades por \$ 22 cada uma.

O registro na Ficha de Controle de Estoque ocorrerá do seguinte modo:

Ficha de Controle de Estoque									
Produto: Cadernos						Método: PEPS			
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total
1/7							10	10	100
5/7				4	10	40	6	10	60
7/7	20	12	240				6	10	60
8/7	15	14	210				6	10	60
							20	12	240
9/7							6	10	60
							15	12	180
10/7							5	12	60
							5	14	70
Total	35		450	35		410	10	14	140

Note que, quando ocorreram as vendas, a baixa no Estoque foi sempre com as mercadorias mais antigas primeiro (o primeiro que entra é o primeiro que sai).

Nos dias 7 e 8 de julho, foram realizadas compras, então, o saldo do Estoque foi atualizado, ficando com 6 mercadorias a \$ 10 cada uma, 20 mercadorias a \$ 12 cada uma e 15 mercadorias a \$ 14 cada uma.

No dia 9/7, uma venda de 21 mercadorias foi efetuada, então, devido ao critério adotado, as primeiras mercadorias a entrarem no Estoque deverão ser as primeiras a saírem. Portanto, foi dado baixa nas 6 mercadorias mais antigas a \$ 10 cada uma e depois nas 15 mercadorias a \$ 12 cada uma, totalizando uma baixa de 21 mercadorias, fazendo com que o saldo no Estoque fique de 5 mercadorias a \$ 12 cada uma e 15 mercadorias a \$ 14 cada uma.

No dia 10/7, houve uma venda de 10 mercadorias, como temos que dar baixa nas mais antigas, então, baixamos as 5 mais antigas e depois mais 5 para completar as 10 que foram vendidas.

Devido ao critério adotado, o CMV foi de \$ 410 e o valor do Estoque é de \$ 140. Isto significa dizer que o PEPS sempre irá mensurar o valor do Estoque baseado nas compras mais recentes, enquanto o CMV será baseado nas compras mais antigas, pois as primeiras a serem vendidas foram as primeiras mercadorias compradas.

6.2.2.3 UEPS

O UEPS adota o critério apuração do custo da seguinte forma, o Último que Entra é o Primeiro que Sai (UEPS), ou seja, as últimas mercadorias compradas deverão ser as primeiras a serem vendidas.

O Ueps também é conhecido pela sigla em inglês Lifo (Lasts-in-first-out).

Vejamos como fica na metodologia do UEPS o exemplo aplicado no PEPS.

Exemplo: Uma empresa possui o Estoque Inicial de mercadoria no valor de \$ 100, composto por 10 unidades de cadernos, sendo cada um no valor de \$ 10.

05/07/2012 – Venda, à vista, de 4 unidades por \$ 20 cada uma.

07/07/2012 – Compra, à vista, de 20 unidades por \$ 12 cada uma.

08/07/2012 – Compra, à vista, de 15 unidades por \$ 14 cada uma.

09/07/2012 – Venda, à vista, de 21 unidades por \$ 23 cada uma.

10/07/2012 – Venda, à vista, de 10 unidades por \$ 22 cada uma.

O registro na ficha de controle de Estoque ocorrerá do seguinte modo:

Ficha de Controle de Estoque									
Produto: Cadernos						Método: UEPS			
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total
1/7							10	10	100
5/7				4	10	40	6	10	60
7/7	20	12	240				6	10	60
							20	12	240
8/7	15	14	210				6	10	60
							20	12	240
							15	14	210
9/7				15	14	210	6	10	60
				6	12	72	14	12	168
10/7				10	12	120	6	10	60
							4	12	48
Total	35		450	35		442	6	10	60
							4	12	48

Note que, quando ocorreram as vendas, a baixa no Estoque foi sempre com as mercadorias mais recentes primeiro (o último que entra é o primeiro que sai).

Nos dias 7 e 8 de julho, foram realizadas compras, então, o saldo do Estoque foi atualizado, ficando com 6 mercadorias a \$ 10 cada uma, 20 mercadorias a \$ 12 cada uma e 15 mercadorias a \$ 14 cada uma.

No dia 9/7, uma venda de 21 mercadorias foi efetuada, então, devido ao critério adotado, as últimas mercadorias a entrarem no Estoque deverão ser as primeiras a saírem. Portanto, foi dado baixa nas 15 mercadorias mais recentes a \$ 14 cada uma e depois nas 6 mercadorias a \$ 12 cada uma, totalizando uma baixa de 21 mercadorias, fazendo com que o saldo no Estoque fique de 6 mercadorias a \$ 10 cada uma e 14 mercadorias a \$ 12 cada uma.

No dia 10/7, houve uma venda de 10 mercadorias, então, houve a baixa de 10 mercadorias a \$ 12 cada uma, pois foram as últimas compradas.

Devido ao critério adotado, o CMV foi de \$ 442 e o valor do Estoque é de \$ 108. Isto significa dizer que o UEPS sempre irá mensurar o valor do Estoque, baseado nas compras mais antigas, enquanto o CMV será baseado nas compras mais recentes, pois as primeiras a serem vendidas foram as últimas mercadorias compradas.

6.2.2.4 Média Ponderada Móvel

A Média Ponderada Móvel é um critério de apuração de custo do Estoque que evita o controle por lotes, pois adota o valor médio das mercadorias contidas no Estoque. Nessa metodologia, o valor médio de cada unidade existente no Estoque é alterado conforme uma nova compra de mercadorias com preço distinto seja efetuada.

A adoção do preço médio ponderado no Estoque ocorre da seguinte maneira, apura-se o custo do Estoque, ou seja, o valor atual (depois da última compra realizada), e divide-se pela quantidade de unidades existentes. Esse valor médio obtido só mudará se houver uma nova compra com preço diferente do atual calculado pela média.

Observe como fica utilizando a média ponderada móvel no mesmo exemplo aplicado no PEPS e UEPS.

Exemplo: uma empresa possui o Estoque Inicial de mercadoria no valor de \$ 100, composto por 10 unidades de cadernos, cada um no valor de \$ 10.

05/07/2012 – Venda, à vista, de 4 unidades por \$ 20 cada uma.

07/07/2012 – Compra, à vista, de 20 unidades por \$ 12 cada uma.

08/07/2012 – Compra, à vista, de 15 unidades por \$ 14 cada uma.

09/07/2012 – Venda, à vista, de 21 unidades por \$ 23 cada uma.

10/07/2012 – Venda, à vista, de 10 unidades por \$ 22 cada uma.

O registro na ficha de controle de Estoque ocorrerá do seguinte modo:

Ficha de Controle de Estoque									
Produto: Cadernos					Método: Média Ponderada Móvel				
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total	Quantidade	Preço Unitário	Total
1/7							10	10	100
5/7				4	10	40	6	10	60
7/7	20	12	240				26	11,5	300
8/7	15	14	210				41	12,4	510
9/7				21	12,4	260,4	20	12,4	248
10/7				10	12,4	124	10	12,4	124
Total	35		450	35		424,4	10	12,4	124

Note que, quando ocorreram as vendas, a baixa no Estoque foi sempre com o valor médio das mercadorias contidas no Estoque.

Nos dias 7 e 8 de julho, foram realizadas compras, então, como no dia 7 foi feita uma compra de 20 mercadorias a \$ 12 cada e o saldo do Estoque foi atualizado, sobraram as 6 mercadorias a \$ 10 cada uma e agora com a compra de mais 20 mercadorias a \$ 12 cada, totalizou-se um Estoque no valor de 300 ($6 \times 10 = 60$ e $20 \times 12 = 240$, logo, $240 + 60$), formado por 26 unidades. Portanto, o valor médio das unidades estocadas é de 11,5 ($300 \div 26$, que é o valor do Estoque total dividido pela quantidade de unidades de mercadorias do Estoque). No dia 8, foi realizada uma nova compra que alterou o valor unitário das mercadorias para 12,4, pois ao comprar mais 15 mercadorias a \$ 14 cada uma totalizando \$ 210, o saldo total do Estoque ficou 510 ($300 + 210$) formado por 41 mercadorias, ou seja, \$ 510 dividido por 41 unidades de mercadorias é igual a \$ 12,4 (utilizando-se apenas uma casa decimal).

No dia 9/7, uma venda de 21 mercadorias foi efetuada, então, devido ao critério adotado, foi dada baixa nas 21 mercadorias a \$ 12,4 cada uma, fazendo com que o Estoque agora ficasse com 20 mercadorias a \$ 12,4 cada uma.

No dia 10/7, houve uma venda de 10 mercadorias, então, houve a baixa de 10 mercadorias a \$ 12,4 cada uma.

Observe que o valor unitário das mercadorias só é alterado quando ocorrem compras.

Devido ao critério adotado, o CMV foi de \$ 424,4 e o valor do Estoque é de \$ 124. Isto significa dizer que a Média Ponderada Móvel é um critério que sempre obterá um valor entre os critérios do PEPS e do UEPS.

6.2.3 Diferenças entre os Critérios de Apuração dos Custos

No mesmo exemplo utilizado nos três critérios, podemos observar as seguintes diferenças:

Peps		Ueps		Média Ponderada Móvel	
Receita com vendas	783	Receita com vendas	783	Receita com vendas	783
(-) CMV	410	(-) CMV	442	(-) CMV	424,4
Resultado	373	Resultado	341	Resultado	358,6

Sabendo que a Receita com vendas foi a mesma para os três critérios e que o saldo no Estoque também era o mesmo, o maior CMV é o do UEPS e o maior saldo do Estoque é o do PEPS, pois possui o menor CMV, reduzindo-o menos.

Como o PEPS possui o menor CMV, então, esse critério teve o maior resultado.

6.3 Fatos que Alteram os Valores de Compra e Venda

6.3.1 Devoluções e Abatimentos

Normalmente, ocorrem quando as mercadorias compradas não estão de acordo com o pedido (qualidade diferente) ou não possuem condições físicas normais às mercadorias solicitadas. Nessas condições, a empresa poderá devolver toda a mercadoria comprada ou apenas as que possuem alguma divergência ao pedido realizado. O fornecedor poderá conceder um abatimento pelas falhas encontradas nas mercadorias, evitando, assim, a devolução.

6.3.1.1 Na venda

Para que não ocorra uma perda de informação gerencial, as devoluções e os abatimentos são registrados em contas próprias.

Na devolução, o vendedor ao receber as mercadorias de volta deverá efetuar os lançamentos inversos ao da venda.

Os registros no Diário serão:

Na venda	Devolução
D – Caixa	D – Devoluções de Vendas
C - Receita com Vendas	C - Caixa
D- CMV	D - Estoque
C – Estoque	C - CMV

Observe que o único lançamento que não foi o inverso aos lançamentos efetuados durante a venda é o da devolução, pois como falamos, esse registro deve ser feito em conta específica, no caso, na conta **Devoluções de Vendas**.

Um questionamento poderá ocorrer em relação às Receitas com vendas, pois como o dinheiro e as mercadorias foram devolvidos, como a Receita com vendas ainda permanecerá com o registro dessa venda?

A Receita com vendas continuará a mesma registrada, entretanto, a conta Devoluções de Vendas é uma conta redutora da Receita, anulando, assim, o registro da Receita que não existe mais, devido à devolução das mercadorias.

Os abatimentos, por representarem uma forma de negociação para evitar a devolução das mercadorias, são registrados da seguinte forma:

D – Abatimentos sobre Vendas

C – Caixa (se foi à vista) ou Clientes (se foi a prazo)

Tanto as Devoluções como os Abatimentos são deduções da Receita com vendas.

Exemplo: a empresa MTT comprou 10 mercadorias a prazo no valor de \$ 100, a \$ 10 cada uma. Quando as mercadorias chegaram na empresa, observou-se que duas apresentavam defeitos, o que ocasionou a devolução dessas mercadorias defeituosas ao fornecedor.

Registro no Diário

Na venda o vendedor registrou:

D – Cliente

C – Receita com vendas \$ 100

D – CMV

C – Estoque (não foram lançados valores porque apenas o vendedor sabe quanto foi o Custo da Mercadoria Vendida).

Devolução:

D – Devolução de Vendas

C – Clientes \$ 20 (reduzindo a dívida do cliente, já que a mercadoria foi devolvida).

D - Estoque

C - CMV (entrada, pelo custo que só o vendedor conhece, das duas mercadorias devolvidas).

Suponhamos que o cliente notasse que mais uma mercadoria possui defeito e desejasse devolvê-la, então, para evitar a devolução, o vendedor concedeu um abatimento de \$ 5.

Registro no Diário

Nessa situação o vendedor registrou:

D – Abatimento

C – Clientes \$ 5 (reduzindo a dívida do cliente para que ele não devolva a mercadoria)

Na Demonstração do Resultado de Exercício de uma forma inicial, o vendedor teria:

	\$
Receita Bruta com Vendas	100
(-) deduções	
Devoluções	(20)
Abatimentos	(5)
= Receita Líquida com Vendas	75
(-) CMV	(40) (suposição)
= Lucro Bruto (que é o RCM)	35

Na Demonstração do Resultado de Exercício, as Receitas Brutas com vendas são reduzidas pelas deduções, o que resultou na Receita Líquida que por sua vez foi reduzida

pelo CMV, gerando, assim, o Lucro Bruto que é o resultado com mercadorias. No valor do CMV, supomos uma quantia qualquer apenas para demonstrar como se realiza a formação do Lucro Bruto.

6.3.1.2 Na compra

As devoluções e os abatimentos nas compras também deverão ser registrados em contas específicas.

O registro no Diário por parte do comprador será:

Na devolução

D - Fornecedor (se a compra foi a prazo) ou Caixa (se à vista)

C - Estoque (se for o Inventário Permanente) ou Devoluções de compras (se for Inventário Periódico)

No abatimento

D – Caixa ou Fornecedor

C – Estoque (se for o Inventário Permanente) Abatimento sobre compras (se for Inventário Periódico)

Poderíamos sempre lançar as devoluções e os abatimentos sobre compras em suas contas específicas, entretanto, para a consolidação do resultado, teremos que transferi-las para a conta Estoque. Por esse motivo, no Inventário Permanente, muitas vezes, encontraremos esse lançamento sendo feito direto na conta Estoque de mercadorias, como fizemos anteriormente.

Exemplo: o cliente XZ comprou \$ 200 de mercadorias a prazo. Quando as mercadorias chegaram na empresa, o cliente percebeu que algumas não condiziam com o pedido, então, solicitou um abatimento pelas mercadorias que não estavam de acordo com as especificações do pedido. A empresa fornecedora (vendedora) concedeu um abatimento de \$ 50.

Na compra (Registro do Cliente XZ)

D – Estoque

C – Fornecedor
No abatimento
D – Fornecedor
C – Abatimento sobre compras
Depois
D – Abatimentos sobre compras
C – Estoque

Observe que, como houve um abatimento no valor da compra, o cliente já não deve mais \$ 200, agora ele deve apenas \$ 150, pois houve um abatimento no valor das mercadorias, e por isso creditamos o abatimento sobre compras.

Se o sistema adotado fosse o do Inventário Permanente, poderíamos registrar diretamente na conta Estoque, registro este que foi realizado ao debitar o Abatimento sobre contas, zerando-o e creditando-o na conta Estoque.

6.3.2 Devoluções e Abatimentos no Inventário Permanente

Quando houver Devoluções e Abatimentos no sistema do Inventário Permanente, essas operações deverão ser registradas na Ficha de Controle Estoque da seguinte forma:

Devoluções de Compras: quando houver uma devolução de alguma compra realizada, essa operação deverá ser registrada no próprio espaço de entrada de mercadorias, na ficha de controle de Estoque, porém com o valor negativo, ou seja, entre parênteses, representando, assim, a operação inversa, pois se a operação normal de compra é a entrada, então, a inversa é a devolução dessa compra.

Abatimentos sobre Compra: também são registrados na coluna da Entrada com o valor negativo, entretanto, esse registro deve ser feito apenas na parte do valor total da Entrada, pois, mesmo com o abatimento concedido pelo fornecedor, a quantidade de mercadorias permanecerá a mesma.

Devoluções sobre Vendas: similar a metodologia das Devoluções sobre Compras, a diferença é que deverá ser registrada na coluna da saída, mas com o valor negativo, ou seja, entre parênteses, representando assim a operação inversa, pois se a operação normal de venda é a saída, então a inversa é a devolução dessa venda, isto é a reentrada dessa mercadoria no Estoque.

Abatimentos sobre Vendas: não são registrados na Ficha de Controle de Estoque, pois se reduz apenas o valor a ser pago ao fornecedor. O Custo das Mercadorias Vendidas e o Estoque não sofreram alterações pela redução do pagamento ao fornecedor.

6.3.3 Descontos Comerciais

Descontos Comerciais são aqueles concedidos no ato da compra pelo vendedor, seja pela quantidade de mercadorias compradas, seja por fidelidade do cliente ou por outros motivos.

Esse tipo de desconto geralmente não é registrado na Contabilidade, pois ao concedê-lo, as empresas optam por registrar apenas o valor líquido da venda.

Os Descontos Comerciais se diferem das Devoluções e dos Abatimentos porque a sua concessão não está vinculada a algum tipo de defeito ou outro motivo. As Devoluções e Abatimentos ocorrem após a venda enquanto os Descontos Comerciais ocorrem no ato da venda.

Se a empresa optar por registrar os Descontos Comerciais, estes deverão ser registrados da mesma forma que as Devoluções e os Abatimentos, isto é, em contas específicas, conforme a operação. Se for de compra, Descontos Comerciais sobre compras ou obtidos, se for de venda, Descontos Comerciais sobre vendas ou concedidos.

6.3.4 Descontos Financeiros

Decorrem, normalmente, pelo pagamento antecipado das dívidas assumidas pelos clientes da empresa ao comprar mercadorias a prazo. É um tipo de bonificação concedida ao cliente pelo pagamento antecipado, das duplicatas, por exemplo.

Os Descontos Financeiros devem ser registrados em contas específicas: Descontos Financeiros Concedidos (registro do vendedor que concedeu ao cliente) e Descontos Financeiros Obtidos (registro do cliente que obteve o desconto). O exemplo a seguir demonstra como deve ser feito o registro de Descontos Financeiros.

Exemplo: a empresa XW concedeu ao cliente T, que devia \$ 100, um desconto de \$ 20 por antecipar o pagamento da duplicata antes do prazo.

Registro para o vendedor (empresa XW)	\$
D – Caixa	80
D – Despesa com Descontos Financeiros ou Descontos Financeiros concedidos	20
C – Clientes	100

Registro para o comprador (cliente T)	\$
D – Fornecedor	100
C – Receitas com Descontos Financeiros ou Descontos Financeiros obtidos	20
C – Caixa	80

Os Descontos Financeiros devem ser levados para Apuração do Resultado do Exercício. Os Descontos Financeiros Concedidos deverão ser tratados como Despesas Financeiras, enquanto os Descontos Financeiros Obtidos representam Receitas Financeiras.

As Receitas e as Despesas Financeiras deverão ser registradas da seguinte forma na Demonstração do Resultado:

Receita Bruta com Vendas
(-) Deduções
 Devoluções
 Abatimentos
= Receita Líquida com Vendas

(-) CMV
= Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais
 Vendas
 Administrativas
(+) **Receitas Financeiras**
 Descontos Financeiros Obtidos
(-) **Despesas Financeiras**
 Descontos Financeiros concedidos
= Lucro Líquido

6.4 Incidência de tributação nas Operações com Mercadorias

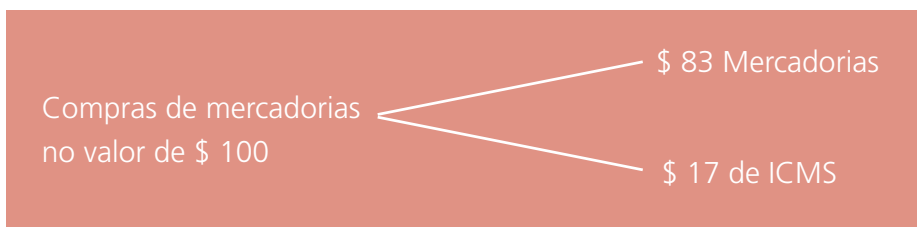
Nas operações com mercadorias, alguns tributos devem ser registrados de acordo com seu fator gerador. Entre os tributos que incidem nas operações mercantis, iremos analisar o ICMS e o IPI.

6.4.1 ICMS

O ICMS é um imposto que incide sobre a circulação da mercadoria, portanto, toda vez que há circulação da mercadoria, tanto na compra como na venda, o ICMS deverá ser calculado.

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) é recolhido ao Estado e seu cálculo será obtido pela diferença entre o ICMS das compras e o ICMS das vendas.

Nas compras, o ICMS é tido como “por dentro”, pois o seu valor faz parte do valor da mercadoria adquirida. O percentual do ICMS é regido por legislação estadual própria que estabelecerá quanto será o percentual. Por exemplo, se comprarmos mercadorias no valor de \$ 100 e considerarmos um ICMS de 17%, saberemos que dos \$ 100 pagos pela compra de mercadorias \$ 17 representam o Imposto sobre Mercadorias contido no valor pago. Então, teremos:



Por seu valor estar embutido no valor da mercadoria, o ICMS na compra é denominado de ICMS a Recuperar, pois o valor do imposto já foi pago quando a empresa efetuou a compra de mercadorias. Por ser um valor a recuperar ou a compensar em exercícios futuros, o ICMS a Recuperar é um direito que a empresa possui, logo estará registrado no Ativo da entidade.

Ao efetuar qualquer compra de mercadorias, a empresa terá que separar o valor do ICMS e o valor da mercadoria. Vejamos o exemplo a seguir:

Exemplo: a empresa MTT Ltda efetuou uma compra no valor de \$ 100 a prazo. Sabe-se que o ICMS é de 17%.

Registro no Diário	\$
D – Estoque	83
D – ICMS a recuperar	17
C – Fornecedores	100

O ICMS sobre as vendas representa o ICMS tido como “por fora”, pois o seu valor não está embutido no valor da venda. Observe o exemplo a seguir:

Vendas de Mercadorias no valor de \$ 300

ICMS de 17%

Cálculo de ICMS:

$$\$300 \times 17\% = 51$$

Valor da Venda = \$ 300

Valor do ICMS sobre vendas = \$51

No ICMS sobre vendas o valor do imposto não faz parte do valor da venda, como ocorre no ICMS na compra de mercadorias.

O registro do ICMS sobre vendas também terá que ser feito em conta específica, entretanto, a sua contrapartida será o ICMS a Recolher que é sinônimo de ICMS a Pagar. Como o ICMS sobre vendas é uma conta redutora da Receita Bruta com Vendas, seu valor será registrado na conta de Resultado no grupo da Receita, porém, a débito. Já o registro do ICMS a Recolher, por ser uma dívida que a empresa terá que pagar, deverá ser feito no Passivo a crédito, na conta ICMS a Recolher. Observe o exemplo a seguir:

Exemplo: a empresa HXX Ltda efetuou uma venda no valor de \$ 600 a prazo. Sabe-se que o ICMS é de 17% e que o CMV foi de \$ 200.

Registro no Diário	\$
Da venda	
D – Clientes	
C – Receita com vendas	600

Do ICMS
 D – ICMS sobre vendas
 C – ICMS a recolher 102

Da baixa no Estoque
 D – CMV
 C – Estoque 200

Observe no exemplo que o valor do ICMS sobre Vendas e a Recolher é calculado pelo preço que a mercadoria foi vendida, neste caso, \$ 600, então, tivemos \$ 600 x 17%, que é igual a \$ 102 de ICMS a Recolher.

No final do período, deverá ocorrer um confronto entre as contas do ICMS a Recuperar e o ICMS a Recolher, fazendo com que haja apenas uma conta de ICMS ou no Ativo ou no Passivo. Esse confronto se dará da seguinte forma:

- após o final do período e apurada as contas de ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher, deverá ser observado a conta que possui um saldo maior;
- depois de identificada a conta que possuir o saldo maior, a conta do saldo menor deverá ser transferida para a que contiver o maior saldo e, para isso ocorrer, a conta do menor saldo deverá ser zerada, transferindo seu resultado para a conta de maior saldo;
- ao transferir a conta de menor saldo para a de maior saldo, deverá ser apurado o valor final a ser pago ou recuperado, conforme a conta utilizada nesse confronto.

Exemplo: a empresa IMR S.A. deseja calcular o valor de seu ICMS, sabendo que a conta ICMS a Recuperar possui um saldo de \$ 400 e a conta ICMS a Recolher possui um saldo de \$ 900.

ATIVO		PASSIVO	
ICMS a Recuperar		ICMS a Recolher	
(sd) 400	400 (1)	(1) 400	900 (sd)
		Saldo =	500

Ao confrontar o ICMS a Recuperar e o ICMS a Recolher, a empresa apurou que ainda resta a recolher \$ 500,00, ou seja, ainda há um ICMS a Recolher no seu Passivo de \$ 500,00 que deverá ser pago.

6.4.2 IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como outros tributos, possui a mesma forma de registro do ICMS. Entretanto, em algumas vendas, o IPI não é recuperável, fazendo com que esse valor do imposto seja registrado na conta Estoques, pois se o valor foi pago na compra, mas não é recuperável na venda, então, representa um custo a mais a ser pago para obter as mercadorias.

Normalmente, as empresas comerciais não recuperam o valor do IPI nas suas vendas.

Exemplo: A empresa comercial MSM Ltda comprou mercadorias a vista no valor de \$ 3.000,00 com a incidência do ICMS de 17%. Foi acrescido 10% do IPI, porém esse imposto não é recuperável em suas vendas.

Registro no Diário	\$
D – Estoque	2.490
D – ICMS a Recuperar	510
C – Caixa	3.000

Se esse valor do IPI fosse recuperado nas vendas, a empresa iria registrar as seguintes contas em seu Diário:

Registro no Diário	\$
D – Estoque	2.190
D – ICMS a Recuperar	510
D – IPI a Recuperar	300
C – Caixa	3.000



7. BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

7.1 Balanço Patrimonial

7.1.1 Conceito

A situação patrimonial de um ente é evidenciada pelo Balanço Patrimonial, no qual são verificados os componentes patrimoniais (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido) em determinado período, por meio de critérios de avaliação. Deste modo, o Balanço Patrimonial possui a finalidade de demonstrar a situação do Patrimônio da entidade.

7.1.2 Apresentação do Balanço Patrimonial

Com intuito de evitar algumas distorções, a forma de apresentação do Balanço Patrimonial obedece alguns Princípios gerais, como:

Ativo: é apresentado do lado esquerdo.

Passivo: é apresentado do lado direito.

Patrimônio Líquido: é apresentado do lado direito logo após o Passivo. Se o Patrimônio Líquido for positivo, será somado ao valor do Passivo, se for negativo, reduzirá o valor do Passivo.

Ativo	Passivo
	Patrimônio Líquido

Algumas empresas preferem publicar o seu Balanço Patrimonial de forma sequencial, ou seja, primeiro o Ativo, depois logo embaixo o Passivo e em seguida o Patrimônio Líquido.

A padronização faz com que a elaboração e a análise dos demonstrativos contábeis se tornem mais fáceis.

A Lei nº 6.404/76 regulamenta alguns critérios de classificação dos elementos patrimoniais, pois, dentro do grupo do Ativo, diversas contas que devem ser evidenciadas, quando da publicação dos demonstrativos contábeis, como por exemplo, o Balanço Patrimonial.

7.1.3 Critérios de Classificação das contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

7.1.3.1 Critério de classificação no Ativo

A Lei nº 6.404/76 e suas alterações definem que as contas do Ativo devem ser classificadas de acordo com a ordem decrescente de liquidez, isto é, a conta que apresentar maior facilidade em se transformar em dinheiro deverá ser a primeira apresentada.

A citada lei divide o Ativo em dois grandes grupos:

1º) Ativo Circulante

Esse grupo representa os bens e direitos realizáveis dentro de um exercício social. Esse grupo é dividido em:

Disponibilidades: Caixa, Bancos c/ Movimento, Aplicações de Liquidez Imediata.

Direitos realizáveis: Clientes, Duplicatas a Receber, Contas a Receber, Títulos a Receber, Duplicatas Descontadas, Estoques, Provisão com Crédito de Liquidação Duvidosa, etc.

Aplicações de recursos: Despesas Antecipadas

2º) Ativo Não Circulante

Esse grupo representa os bens e os direitos realizáveis que ultrapassem um exercício social. Esse grupo é dividido em:

Realizável a Longo Prazo: contém contas que apresentam sua realização em uma prazo maior que um exercício social. Exemplo de contas: Duplicatas a Receber a Longo Prazo, Empréstimos a Controladas, etc.

Investimentos: representam os investimentos permanentes em outras empresas e seus direitos a receber por essas participações, porém que não se destinam a manutenção da atividade da entidade. Exemplo de contas: Participações em Controladas e Coligadas, Imóveis sem Destinação de uso, Obras de Arte, etc.

Imobilizado: compreende os bens físicos para a manutenção da atividade fim da empresa. Exemplos de contas: Veículos, Imóveis, Móveis e Utensílios, Instalações, etc.

Intangível: compreende os bens incorpóreos que cooperarão para formação de resultados futuros da empresa. Exemplos de contas: *Software*, Marcas e patentes, Direito Autoral, *Goodwill*, etc.

7.1.3.2 Critério de classificação no Passivo

A Lei nº 6.404/76 e suas alterações definem que as contas do Passivo devem ser classificadas de acordo com a ordem decrescente de exigibilidade. O Passivo é dividido em:

1º) Passivo Circulante: contém as obrigações a curto prazo da entidade, ou seja, obrigações que vencem no exercício social subsequente. Exemplo: Fornecedores, Contas a Pagar, Empréstimos, Salários a Pagar, Impostos a Recolher, etc.

2º) Passivo não Circulante: compreendem as obrigações que extrapolam mais de um exercício social. Exemplo: Empréstimos a Longo Prazo, Financiamentos, Debêntures, etc.

7.1.3.3 Critério de classificação no Patrimônio Líquido

De acordo com a Lei nº 6.404/76, o Patrimônio Líquido é formado por:

- investimentos realizados pelos sócios;
- os lucros ou os prejuízos auferidos durante a execução das atividades da sociedade;
- os ajustes da avaliação patrimonial; e
- ações ou quotas da entidade.

O Patrimônio Líquido é dividido nos seguintes grandes grupos:

1º) Capital Social: formado pela parcela do Capital Subscrito e Integralizado e deduzido a parcela ainda não integralizada.

2º) Reserva de Capital: formada pelas contas de Ágio na Subscrição de Ações, de Alienações de Partes Beneficiárias, etc.

3º) Reserva de Lucros: formada pelo registro dos lucros auferidos pela entidade. A Reserva de Lucros é responsável pela formação de outras reservas como a Reserva Legal, a Reserva de Contingência, a Reserva Estatutária, etc.

4º) Lucros ou Prejuízos Acumulados: nos casos de sociedades anônimas, essa conta deve ser apropriada na Reserva de Lucros, pois o acúmulo do lucro só é permitido em empresas Ltda.

5º) Ações ou Quotas em Tesouraria: essa conta é redutora do Patrimônio Líquido, pois representa o capital readquirido por alguns sócios.

6º) Ajuste de Avaliação Patrimonial: conta que representa a modificação de alguns valores do Ativo e do Passivo e que não transitam pelo Resultado do Período, como, por exemplo, o Ajuste ao Valor Justo de Alguns Instrumentos Financeiros.

7.1.4 Elaboração do Balanço Patrimonial

A elaboração do Balanço Patrimonial de uma sociedade deve seguir as etapas relacionadas:

- identificação das contas movimentadas ou não no período, bem como seus respectivos saldos (Balancete de Verificação);
- ajustes, caso necessário;
- encerramento e apuração das contas de resultado; e
- elaboração da demonstração contábil desejada.

Observe que já aprendemos a registrar a movimentação e reconhecer os saldos das contas patrimoniais (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido) e enquadrá-los, conforme seu grupo pertencente no Balanço Patrimonial, bem como vimos a Apuração do Resultado do Exercício (ARE) e o registro do Lucro ou do Prejuízo Acumulado no Exercício.

Antes de elaborar propriamente o Balanço Patrimonial, deve ser realizada uma verificação de possíveis erros e se houver, ajustes deverão ser realizados para corrigi-los.

O Balanço Patrimonial é iniciado pelo cabeçalho, contendo o nome da empresa, o nome do demonstrativo contábil que está sendo elaborado e o período ao qual se refere. Depois, as contas são agrupadas conforme sua natureza (Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido). E para encerrar o Balanço Patrimonial, soma-se o valor do Ativo e depois verifica-se a soma do valor do Passivo e do Patrimônio Líquido.

7.2 Elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é constituída pela evidenciação das Receitas e das Despesas do período, e mostra a formação do lucro ou do prejuízo da sociedade.

A DRE juntamente com o Balanço Patrimonial fornecem informações úteis para tomada de decisão, pois juntos evidenciam a situação econômica e financeira da instituição.

Esse demonstrativo contábil é obrigatório para as empresas de sociedade anônima e segue uma apresentação formal definida na lei das sociedades por ações.

O modelo apresentado a seguir foi desenvolvido pela equipe de professores da FEA/ USP e contempla a forma estipulada pela Lei nº 6.404/76.

ABC S.A.	
Demonstração do Resultado do Exercício	
01/07/12 a 31/07/12	em \$ mil
Receita Bruta de Vendas	
Mercadorias	
Serviços	
(-) Deduções	
Devoluções s/ vendas, abatimentos s/ vendas, descontos comerciais, impostos s/ vendas	
Receita Líquida de Vendas	
(-) Custo da Mercadorias e Serviços Vendidos	
Despesas Operacionais	
Vendas	
Administrativas	
Lucro Operacional antes das Receitas e Despesas Financeiras	
Encargos Financeiros Líquidos	
Receita Financeira	
Despesa Financeira	
Outras Receitas e Despesas Operacionais	
Resultado das participações Societárias	
Lucro antes do Imposto de Renda e Contribuição Social	
(-) Imposto de Renda e Contribuição Social	
Lucro antes das Participações	
(-) Participações no Resultado	
Empregados	
Administradores	
Lucro Líquido do Exercício	

7.3 Sugestão de Planos de Contas

Cada empresa, por apresentar peculiaridades devido ao ramo de atividade desenvolvida, possui um plano de contas específico para evidenciação da formação do Lucro ou do Prejuízo do Exercício. Entretanto, a equipe dos professores da FEA/USP, em seu livro Contabilidade introdutória, desenvolveu e sugeriu um modelo básico que pode ser aplicado, principalmente, nas empresas comerciais, bem como pode ser incrementado por todos os tipos de empresas.

7.3.1 Balanço Patrimonial

I- Ativo

Ativo Circulante

Caixa

Banco c/ Movimento

Aplicação de Liquidez Imediata

Aplicações Temporárias

Provisão para Perdas em Aplicações (credora)

Receitas Financeiras a apropriar (credora)

Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (credora)

Estoque

Provisão para Perdas em Estoques (credora)

Mercadorias com Terceiros

Adiantamento a Fornecedores

Contas a Receber

Adiantamento a Pessoal

Impostos a Recuperar

Despesas Antecipadas

Ativo Não Circulante

Realizável a Longo Prazo

Créditos Controladas - Coligadas
Créditos Diretores
Empréstimos Compulsórios
Aplicações Financeiras
Aplicações de Incentivo Fiscal
Provisão para Perdas em Aplicações (credora)
Imposto a Recuperar
Despesas a Apropriar

Investimentos

Participações Controladas – Coligadas
Participações – Outras
Imóveis de não uso
Propriedades para Investimentos

Ativo Imobilizado

Imóveis
Máquinas e Equipamentos
Instalações
Veículos
Móveis e Utensílios
Obras em Andamento
Depreciação Acumulada (credora)
Benfeitorias em Propriedades de Terceiros
Florestamento e Reflorestamento
Exaustão Acumulada (credora)

Ativo Intangível

Marcas e Patentes

Softwares
Amortização Acumulada (credora)

II - Passivo

Passivo Circulante

Fornecedores
Contas a Pagar
Obrigações Fiscais
Obrigações Sociais e Trabalhistas
Adiantamento de Clientes
Duplicatas Descontadas
Financiamento Capital de Giro
Financiamento do Permanente
Financiamento – Outros
Títulos a Pagar
Encargos Financeiros a Transcorrer (devedora)
Dividendos a Pagar
Imposto de Renda a Pagar
Provisões

Passivo Não Circulante

Financiamentos
Provisões

Patrimônio Líquido

Capital Social
Capital Subscrito
Capital a Integralizar (devedora)

Reservas de Capital

Excedente de Capital

Reservas de Lucros

Reserva Legal

Reserva Estatutária

Outras Reservas de Lucros

Ajustes de Avaliação Patrimonial

Ajustes de Instrumentos Financeiros

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Lucros Acumulados

Prejuízos Acumulados

Dividendos Propostos

Dividendos Excedentes ao Mínimo Obrigatório

III – CONTAS DE RESULTADO

Receita Bruta de Vendas

Vendas Brutas de Mercadorias

Receitas Brutas de Serviços

Deduções da Receita Bruta

Devoluções e Abatimentos

Tributos

Custo das Mercadorias e Serviços Vendidos

Custo das Mercadorias Vendidas

Custos dos Serviços Vendidos

Despesas Operacionais

Despesas Administrativas

Pessoal

Honorários
Salários e Ordenados
Férias
13º Salário
Salário Família
Aviso Prévio e Indenizações
Comissões sobre Vendas
Contribuição do INSS
FGTS
Reembolso INSS Autônomos
Representação
Lanches e Refeições
Viagens e Estadias
Condução
Outras

Impostos e Taxas

Imposto Sindical
Impostos e Taxas sobre Imóveis
Impostos e Taxas sobre Veículos
Inkra
Multas e Correções Monetárias
Outros

Outras

Luz e Força
Telefone
Telegramas, Correios e Portes

Aluguéis
Depreciação, Amortização e Exaustão
Outras

Despesas com Vendas

(mesmo detalhamento das Despesas Administrativas)
Devedores Duvidosos

Outras Despesas e Receitas Operacionais

Resultados de Participações Societárias

Lucros ou Prejuízos de Controladas – Coligadas
Lucros ou Prejuízos de Outras Participações

Encargos Financeiros Líquidos

Despesas Financeiras

Despesas com Juros
Descontos Concedidos
Despesas e Comissões Bancárias
Despesas e Comissões sobre Financiamentos
Variações Cambiais e Correções Monetárias
Projetos para Captação de Recursos
Outras Despesas de Captação
Receitas Financeiras
Receitas com Juros
Descontos Obtidos
Variações Cambiais e Correções Monetárias sobre Créditos
Outras

Imposto de Renda e Contribuição Social

Imposto de Renda

Contribuição Social

Participações e Contribuições

Participações

Contribuições

Lucro Líquido do Exercício

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA



BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 1976.

_____. Lei nº 11.638, de 29 de dezembro de 2007. Altera dispositivos da Lei das Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2007.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária feral relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando, entre outros, altera dispositivos da Lei das Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2009.

BRASIL, M. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). **Contabilidade Introdutória.** São Paulo, Atlas, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** São Paulo, Atlas, 2009.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Introdução à Contabilidade.** São Paulo, Atlas, 2011.

Esta obra foi composta por Michelle Silva da Oliveira e Sherley Cabral Moreira.
Fonte Família Frutiger LT std, corpo 11, Família Caecilia LT std e impressa pela gráfica
AGBR em papel couche fosco 115g.