RECEITA ESTADUAL

SEFAZ RS

AUDITOR FISCAL



Editora Tradição

ASSUNTOS PROGRAMADOS:

EDITORA TRADIÇÃO

- Língua Portuguesa
- Matemática e Raciocínio Lógico
- Direito Empresarial, Penal e Civil
- Tecnologia da Informação
- Direito Tributário
- Direito Administrativo e Constitucional
- Contabilidade
- Legislação Tributária Estadual do RS
- Auditoria Contábil e Fiscal

+ BRINDES EXTRAS



Material disponibilizado por Editora Tradição no APP Biblioteca dos Concursos

Secretaria da Fazenda

SEFAZ-RS

Auditor-Fiscal da Receita Estadual

ÍNDICE

7. CONTABILIDADE

CONTABILIDADE GERAL:

1. Contabilidade: Conceito, objeto, objetivos, campo de atuação e usuários da informação contábil 01

2. Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC 02

3. Conceitos, forma de avaliação, evidenciação, natureza, espécie e estrutura 04

4. Atos e fatos administrativos 04

5. Livros contábeis obrigatórios e documentação contábil 05

6. Variação do patrimônio líquido – receita, despesa, ganhos e perdas 06

7. Apuração dos resultados 06

8. Regimes de apuração – caixa e competência 06

9. Escrituração contábil – lançamentos contábeis; contas patrimoniais, resultado 06

10. Fatos contábeis – permutativos, modificativos e mistos 06

11. Itens Patrimoniais: conteúdo, conceitos, estrutura, formas de avaliação e classificação dos itens patrimoniais do ativo, do passivo e do patrimônio líquido 06

12. Demonstrações contábeis – balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado 21

13. Notas explicativas às demonstrações contábeis – conteúdo, forma de apresentação e exigências legais de informações 21

14. Ajustes, classificações e avaliações dos itens patrimoniais exigidos pelas novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei Federal nº 11.638/07 e Lei Federal nº 11.941/09 21

15. Estoques – tipos de inventários, critérios e métodos de avaliação 64

16. Apuração do custo das mercadorias vendidas, tratamento contábil dos tributos incidentes em operações de compras e vendas 67

ANÁLISE EMPRESARIAL E FINANCEIRA:

17. Objetivo da Análise de Balanços 73

18. Análise da Evolução Temporal e de Composição: Análise Vertical e Horizontal 73

19. Indicadores de Situação Financeira 73

20. Índices de Liquidez: objetivos, características e interpretação 73

21. Forma de Financiamento dos Ativos e Imobilização de Capitais 76

22. Indicadores de Avaliação do Passivo: Endividamento 76

23. Indicadores de Ciclo Operacional e Financeiro 78

24. Indicadores de Desempenho e Lucratividade: características, análise, controle e interpretação 78
25. Margem Bruta, Margem Operacional e Margem Líquida 78
26. Indicadores de Retorno 78
27. Análise do Capital de Giro, Capital Circulante Líquido. 83
28. Capital de Giro Próprio e Capital Permanente Líquido 83
29. Imobilização do Capital Próprio 83
30. Indicadores de Rentabilidade 83
31. Margens de Lucro sobre as Vendas. Giro do Ativo 83
32. Taxa de Retorno sobre os Investimentos 83

CONTABILIDADE AVANÇADA:

33. Conteúdo integral da disciplina Contabilidade Geral e ainda: Critérios de avaliação e baixas das contas do Ativo – Investimentos, Imobilizado e Intangível 86
34. Contabilização de vendas, compras, devoluções, abatimentos, despesas e receitas operacionais e outras receitas e despesas 103
35. Consolidação das Demonstrações Contábeis: Conceito e objetivos da consolidação, procedimentos e critérios contábeis aplicados, obrigatoriedade e divulgação 106
36. Reorganização e reestruturação de empresas: Incorporação, fusão, cisão e extinção de empresas - Aspectos contábeis, fiscais, legais e societários da reestruturação social 123
37. Redução ao valor recuperável de ativos: Objetivo, alcance, definições, procedimentos, divulgação e demais aspectos objeto da Resolução CFC nº 1.292/10 139
38. Ativo intangível: Objetivo, alcance, definições, procedimentos, divulgação e demais aspectos objeto da Resolução CFC nº 1.303/10. Conceitos e procedimentos: Reconhecimento e mensuração. Reconhecimento de despesa. Mensuração após reconhecimento. Vida útil. Ativo intangível com vida útil definida e indefinida. Recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável de ativos. Baixa e alienação 149
39. Ajuste a valor presente: Objetivo, alcance, definições, procedimentos, divulgação e demais aspectos objeto da Resolução CFC nº 1.151/09. (Obs.: Os itens abordados no programa devem estar de conformidade com as normas atualizadas, exaradas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Comissão de Valores Mobiliários - CVM e Legislação Societária) 160

CONTABILIDADE DE CUSTOS:

40. Conceitos gerais e terminologia aplicável à contabilidade de custos 168
41. Conceitos e classificação dos custos 179
42. Apropriação dos custos à produção: conceito e critérios de atribuição dos custos 185
43. Departamentalização: conceito, tratamento contábil, forma de apropriação e impacto no custo do produto 208
44. Taxa de aplicação dos custos indiretos de produção 208
45. Apuração da produção acabada, dos produtos em elaboração e dos produtos vendidos 208
46. Utilização de equivalentes de produção 208
47. Tipos de produção (conceito, aplicabilidade, tratamento contábil e apropriação dos custos): produção por ordem, produção contínua, produção conjunta 208
48. Tipos de custeio: conceitos, diferenciações, apropriação dos custos, impactos nos resultados 230
49. Formas de controle dos custos 230
50. Custos estimados: conceito, tratamento contábil, análise das variações 230
51. Custos controláveis: conceito, tratamento contábil e aplicação 230
52. Custo padrão: conceito, tratamento contábil, aplicação e análises das variações. 16. Margem de contribuição: conceito, cálculos e aplicação 230
53. Análise do custo x volume x lucro 253
54. Variações do ponto de equilíbrio 257
55. Grau de alavancagem operacional 257
56. Margem de segurança 257

CONTABILIDADE

1. CONTABILIDADE: CONCEITO, OBJETO, OBJETIVOS, CAMPO DE ATUAÇÃO E USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.

CONCEITOS DE CONTABILIDADE

A *Contabilidade,* desde seu aparecimento como conjunto ordenado de conhecimentos, com objeto e finalidades definidos, tem sido considerada como arte, como técnica ou como ciência, de acordo com a orientação seguida pelos doutrinadores ao enquadrá-la no elenco das espécies do saber humano.

Para nós, que a consideramos um conjunto de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias, ela é, na acepção ampla do conceito de ciência, uma das ciências econômicas e administrativas.

Sua finalidade é manter o registro e o controle do *patrimônio das entidades,* com o fim de fornecer informações e interpretações sobre a composição e as variações desse patrimônio.

Seu objetivo de estudo é, pois, o patrimônio, e seu campo de aplicação o das *entidades econômico-administrativas,* assim chamadas aquelas que, para atingirem seu objetivo, *seja ele econômico ou social,* utilizam bens patrimoniais e necessitam de um órgão administrativo, que pratica os atos de natureza econômica necessários a seus fins.

Daí se conclui que somente os patrimônios ociosos, não-produtivos e não-administrados podem dispensar a ação controladora e informativa da Contabilidade.

A Contabilidade alcança sua finalidade através do registro de todos os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do *patrimônio administrado,* vinculado à entidade, com o fim de assegurar seu controle e fornecer a seus administradores as informações necessárias à ação administrativa, bem como a seus titulares (proprietários do patrimônio) e demais pessoas com ele relacionadas, as informações sobre o estado patrimonial e o resultado das atividades desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins.

Nos tempos modernos, com a formação das grandes empresas (sociedades abertas), a informação contábil passou a ser de interesse de grupos cada vez mais amplos, de indivíduos, que incluem não somente acionistas, mas também fornecedores, financiadores, banqueiros, poderes públicos (arrecadadores de impostos) e até empregados que participam do lucro das empresas. De forma indireta, mesmo a sociedade em geral é interessada na informação contábil, pois a vitalidade das empresas é assunto de relevante interesse social.

O registro de todas as ocorrências patrimoniais é feito pela Contabilidade através de técnica que lhe é própria, a que chamamos *Escrituração.*

Como o simples registro dos fatos não é elemento suficiente de informação, a Contabilidade reúne os fatos registrados, também segundo procedimento próprio, em demonstrações expositivas, que recebem a designação genérica de *demonstrações contábeis,* e denominações específicas de *inventários, balanços, demonstrações de resultados, de lucros acumulados, de origens e aplicações de recursos, de variações do patrimônio,* e outras.

Utiliza-se ainda, a Contabilidade, de mais uma técnica especializada, com o fim de confirmar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis — é a *Auditoria,* que constitui atualmente uma das mais importantes especializações do profissional da Contabilidade.

Como algumas das demonstrações contábeis são sintéticas, oferecendo informações globais, de conjunto, que não esclarecem quanto à composição analítica do patrimônio e de suas variações, elas nem sempre atingem os fins informativos a que se destinam. Daí a utilização, pela Contabilidade, de outra técnica especializada chamada genericamente de *Análise de Balanços,* que, utilizando métodos e processos específicos, permite decompor, comparar e interpretar o conteúdo das demonstrações contábeis, fornecendo informações analíticas e úteis não somente a administradores e titulares do patrimônio, mas a todos os que com este mantêm relações de interesse.

RESUMINDO AS NOÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE, TEMOS:

OBJETO:

O patrimônio, que a Contabilidade estuda, analisa e controla, registrando e informando, através das demonstrações contábeis, todas as ocorrências nele verificadas.

CAMPO DE APLICAÇÃO:

O das entidades econômico-administrativas, sejam de fins lucrativos ou não.

FINALIDADE:

Assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivos, beneficentes ou outros).

TÉCNICAS DE QUE SE UTILIZA PARA ATINGIR SUA FINALIDADE:

- Registro dos fatos — *Escrituração.*
- Demonstração expositiva dos fatos — *Demonstrações Contábeis.*
- Confirmação dos registros e demonstrações contábeis — *Auditoria.*
- Análise e interpretação das demonstrações contábeis — *Análise de Balanços.*

Baseados nessas noções gerais, podemos chegar à seguinte conceituação de contabilidade:

É a ciência (ou técnica, segundo alguns) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

O OBJETO DA CONTABILIDADE

O patrimônio é o objeto da Contabilidade, isto é, constitui a matéria sobre a qual se exercem as funções contábeis.

O *patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados à entidade econômico-administrativa* e constitui um meio indispensável para que esta realize seus objetivos. Para alcançá-los, a administração da entidade pratica atos de natureza econômica, produzindo variações aumentativas e diminutivas na riqueza patrimonial.

Para conhecer a situação do patrimônio em determinado momento, bem como suas variações e os efeitos da ação administrativa sobre a riqueza patrimonial, é que a Contabilidade registra, demonstra e analisa os fatos ocorridos no patrimônio, evidenciando seus aspectos específicos e quantitativos.

O aspecto específico, também chamado qualitativo, considera as espécies de bens, direitos e obrigações que compõem a riqueza patrimonial, tais como: dinheiro, mercadorias, móveis e contas a receber ou a pagar. O aspecto quantitativo evidencia a quantidade de cada um desses componentes, monetariamente representada, como: caixa $ 500, mercadorias $ 1 .1 , móveis $ 200, contas a receber $ 100, e contas a pagar $ 1 50.

As variações patrimoniais são qualitativamente representadas pelos diversos tipos de receitas e despesas e quantitativamente pelos seus respectivos valores.

O objeto da Contabilidade é, pois, o patrimônio, e em torno dele se desenvolvem suas funções, como meio para atingir sua finalidade.

A FINALIDADE DA CONTABILIDADE

A finalidade da Contabilidade é registrar, controlar e demonstrar os fatos ocorridos no patrimônio, objetivando fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Essas informações são indispensáveis à orientação administrativa, permitindo maior eficiência na gestão econômica da entidade e no controle dos bens patrimoniais.

Não é somente à administração, entretanto, que interessa o controle do patrimônio e as informações e interpretações sobre sua composição e variações, mas também a terceiros, que têm interesses vinculados ao patrimônio, como investidores, fornecedores, financiadores, autoridades fiscais e demais pessoas ou entidades que mantêm relações econômicas ou financeiras com a entidade administrada.

A Contabilidade desempenha, em qualquer organismo econômico, o mesmo papel que a História, na vida da humanidade. Sem ela não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica da entidade, não sendo também possível fazer previsões para o futuro nem elaborar planos para a orientação administrativa.

OS MEIOS DE QUE SE UTILIZA A CONTABILIDADE

Para atingir sua finalidade, a Contabilidade se utiliza das seguintes técnicas contábeis:

1 — Escrituração.
2 — Demonstrações contábeis (inventários, balanços e outras).
3 — Auditoria.
4 — Análise de Balanços.

A *Escrituração* é o registro dos fatos que ocorrem no patrimônio. Esse registro é feito em ordem cronológica, o que dá à Contabilidade característica de verdadeira história do patrimônio. Não se cinge a esse aspecto histórico, entretanto, sua função, pois os registros evidenciam a expressão monetária dos fatos e os selecionam de acordo com a natureza de cada um, proporcionando sua reunião em grupos homogêneos, que distinguem os diversos componentes do patrimônio e suas respectivas variações.

O simples registro e seleção dos fatos, dado seu volume e heterogeneidade, não é elemento suficiente para atingir a finalidade informativa da Contabilidade. Daí serem esses fatos reunidos em demonstrações expositivas que recebem a denominação genérica de *demonstrações contábeis.*

Quando essas demonstrações têm em vista a exposição dos componentes patrimoniais, recebem o nome de *Balanço Patrimonial.* Quando visam a demonstrar as variações patrimoniais e o resultado econômico de um período administrativo, recebem a denominação de *Demonstração do Resultado do Exercício..* Outros tipos de demonstrações existem, recebendo denominações específicas, tais como *Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração de Lucros Acumulados, Demonstração das Variações do Patrimônio Líquido,* etc.

Quando a demonstração é analítica e específica de determinados componentes patrimoniais, tem o nome de *inventário.*

Para confirmar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade se utiliza também de uma técnica que lhe é própria, chamada *Auditoria,* que consiste no exame de documentos, livros e registros, obedecendo a normas especiais de procedimento, com o objetivo de verificar se as demonstrações contábeis representam, adequadamente, a posição econômico-financeira do patrimônio e os resultados do período administrativo, de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos, aplicados de maneira uniforme em períodos sucessivos.

Como algumas das demonstrações contábeis são sintéticas e nem sempre esclarecem a composição analítica do patrimônio e de suas variações, a Contabilidade dispõe de mais uma técnica especializada, denominada *Análise de Balanços,* que permite decompor, comparar e interpretar essas demonstrações, oferecendo aos interessados na riqueza patrimonial dados analíticos e interpretação sobre os componentes do patrimônio e sobre os resultados da atividade econômica desenvolvida pela entidade.

2. PRINCÍPIOS E NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE EMANADAS PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC.

RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93 - PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a evolução da última década na área da Ciência Contábil reclama a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a que se refere a Resolução CFC 530/81.

RESOLVE:

CAPÍTULO I
DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º - Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (P.F.C.) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º - A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º - Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II
DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País.

Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Art. 3º - São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

I) o da ENTIDADE;
II) o da CONTINUIDADE;
III) o da OPORTUNIDADE;
IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
VI) o da COMPETÊNCIA e
VII) o da PRUDÊNCIA.

SEÇÃO I
O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

§ único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

SEÇÃO II
O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º - A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º - A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º - A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º - O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

§ único – Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

§ único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – Os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

O PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Art. 8º - Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

SEÇÃO VII

O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10 – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º - O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º - Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º - A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Art. 11 – A inobservância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade constitui infração nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12 – Revogada a Resolução CFC n.º 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

Brasília, 29 de dezembro de 1993.

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Conceito

São os preceitos resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações financeiras.

Objetivo

Os princípios contábeis permitem aos usuários fixar padrões de comparação e de credibilidade em função do reconhecimento dos critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras, aumentam a utilidade dos dados fornecidos e facilitam a adequada interpretação entre empresas do mesmo setor.

Enumeração

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 750/93, determinou os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade:

a.Princípio da Entidade

- o patrimônio da entidade não se confunde com o de seus sócios ou acionistas ou proprietário individual.
- a contabilidade é mantida para a empresa como uma entidade identificada, registrando os fatos que afetam o seu patrimônio e não o de seus titulares, sócios ou acionistas.

– este princípio afirma a autonomia patrimonial evidenciando que este não se confunde com aqueles de seu sócios ou proprietários, no caso de sociedades ou instituições.

b. Princípio da Continuidade

– a continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.
– pressupõe a continuidade indefinida das atividades operacionais de uma entidade até que hajam evidências ou indícios muito fortes em contrário. Por consequência, como as demonstrações financeiras são estáticas não podem e não devem ser desvinculadas de períodos anteriores e subsequentes.

c.Princípio da Oportunidade

– refere-se simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.
– reconhecimento imediato de ativos e passivos nos registros contábeis, considerando-se, inclusive, para os casos em que não haja uma prova documental concreta, a possibilidade de uma estimativa técnica, razoável e objetiva, visando evitar o liberalismo por parte das pessoas.

d.Princípio do Registro pelo Valor Original

– os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valore originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

e.Princípio da Atualização Monetária

– os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.
– indica a necessidade de reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda sobre o valores que integram as demonstrações financeiras.
– o objetivo do princípio da atualização monetária é, o de eliminar das demonstrações financeiras da entidade as distorções causadas pela desvalorização da moeda.

f. Princípio da Competência

– as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se relacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
– as receitas e as despesas são atribuídos aos períodos de acordo com a real incorrência dos mesmos, isto é, de acordo com a data do fato gerador e não quando são recebidos ou pagos.

g. Princípio da Prudência

– determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para os componentes do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. – visa a prudência na preparação dos registros contábeis, com a adoção de menor valor par os itens do ativo e da receita, e o de maior valor para os itens do passivo e de despesa. Elaboração: Professores André e Biu

3. CONCEITOS, FORMA DE AVALIAÇÃO, EVIDENCIAÇÃO, NATUREZA, ESPÉCIE E ESTRUTURA. 4. ATOS E FATOS ADMINISTRATIVOS.

ATOS E FATOS CONTÁBEIS

- ATOS ADMINISTRATIVOS: Acontecimentos que não alteram o patrimônio de uma empresa.
- FATOS CONTÁBEIS: Acontecimentos que provocam alterações qualitativas e /ou quantitativas no patrimônio da empresa.

FATOS CONTÁBEIS				
PERMUTATI- *cam alterações qualitativas*	**MODIFICATIVOS** *quantitativas*		**MISTOS** *vas e quantitativas*	
Representam permutações entre os elementos patrimoniais	DIMINUTIVOS Reduzem o valor do PL	AUMENTATIVOS Aumentam o valor do PL	DIMINUTIVOS Reduzem o valor do PL	AUMENTATIVOS Aumentam o valor do PL
Compras à vista prazo Pagamento de duplicatas Retenção do IR dos empregados Aumento do de reservas de capital	Pagamento de Apropriação de salários	Recebimento de Prescrição de dívida	Recebimento de duplicata Pagamento de duplicata com juros Reforma de dívida com juros Emissão de abaixo do par (com deságio)	Recebimento de duplicata Pagamento de duplicata com desconto Reforma de dívida com desconto debêntures acima do par (com ágio)

Exemplos:

- A retenção do IR dos empregados gera uma saída de valor dos salários a pagar e entrada de valor no Ativo como IR a recolher.
- O pagamento de uma despesa sempre gera um fato modificativo diminutivo. Se o pagamento for efetuado no mesmo período da ocorrência da despesa – PL / - A. Se o pagamento não for efetuado (apropriação de salários) ou seja, for feito com atraso, ocorrerá uma obrigação de pagar o aluguel e uma despesa com apropriação do mesmo – PL / + P. No mês seguinte, com o pagamento, gera um fato permutativo – P / - A, pois a saída da obrigação é simultânea a saída de dinheiro = pagamento de duplicatas.
- Reforma de dívida = sai antiga dívida e entra uma nova (maior ou menor).
- Emissão de debêntures abaixo do par = despesa de deságio / acima do par = reserva de capital.
- Fatos que NÃO alteram o valor do Ativo: Permutativos - +A/-A, +P/-P e +PL/-PL
- Apropriação = Ocorrência do FG = Obrigação. Ocorre uma despesa e entra uma obrigação.
- Modificativos - -P/+PL e –PL/+P

Conceitos

Ato Administrativo

Ação praticada pela administração que não provoca (podendo vir a provocar) alteração qualitativa e/ou quantitativa no patrimônio da entidade, portanto, não interessa à contabilidade.

Exemplo: avalizar uma compra, ATO ADMINISTRATIVO, não altera o Patrimônio.

Ação praticada pela administração que provoca alteração qualitativa e/ou quantitativa no patrimônio da entidade, portanto interessa à contabilidade.

Exemplo: pagar o aval de uma compra, FATO ADMINISTRATIVO = FATO CONTÁBIL, ALTERA O PATRIMÔNIO.

Variações Patrimoniais

Conforme vimos, são as alterações sofridas pelo patrimônio, decorrentes ou não da administração, podendo ser:

Fatos Contábeis

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhe variações qualitativas e/ou quantitativas. Quase sempre (e não obrigatoriamente) provêm de uma ação da gestão.

OBSERVAÇÃO:

- Gestão: é o conjunto de operações que ocorrem durante a vida das empresas, com as quais as mesmas buscam atingir os objetivos

visados, sejam estas operações identificadas como fatos contábeis ou meramente atos administrativos

- Todo fato administrativo é um fato contábil
- Nem todo fato contábil é um fato administrativo

Superveniências e insubsistências

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhes variações quantitativas, e que independem dos atos da gestão, tais variações patrimoniais são resultantes de fatos contingentes, imprevistos ou fortuitos.

Classificação dos Fatos Contábeis

Fato contábil permutativo (ou compensativo)

São os que não provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou na Situação Líquida (SL), mas podem modificar a composição dos demais elementos patrimoniais, determinam uma variação específica do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUALITATIVA).

Fato contábil modificativo

São os que provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou Situação Líquida (SL), determinando uma variação quantitativa do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUANTITATIVA). Pode ser: diminutivo aumentativo.

Fato contábil misto (ou composto)

São os que combinam fatos permutativos com fatos modificativos, determinando variação qualitativa e quantitativa do patrimônio, ou VARIAÇÃO PATRIMONIAL MISTA.

Superveniência e Insubsistência

Conceito

Eventuais alterações positivas ou negativas da Situação Líquida, independentes de intervenção da gestão.

Superveniência

Provocam aumento e pode ser:

a. **SUPERVENIÊNCIA ATIVA**
   Aumento do ativo (variação patrimonial ativa). Ex: Recebimento de valores provenientes de prêmios, loterias, herança ou legado doação.
b. **SUPERVENIÊNCIA PASSIVA**
   Aumento do passivo (variação patrimônio passiva). Ex: Reconhecimento de dívidas anteriormente não registradas no passivo, provenientes de decisão judicial ou de outros casos fortuitos.

Insubsistência

Provocam diminuição e pode ser:

a. INSUBSISTÊNCIA DO ATIVO – diminui o ativo (variação patrimonial passiva) Ex: Ocorrência de incêndio, furto, perda de rebanho por morte.
b. INSUBSISTÊNCIA DO PASSIVO – diminui o passivo (variação patrimonial ativa). Ex: Redução no valor das obrigações por motivo de prescrição ou baixa da dívida correspondente

Efeitos no Patrimônio Líquido

- **Superveniência ativa –** Aumenta o patrimônio líquido (receita).
- **Superveniência passiva –** Diminui o patrimônio líquido (despesa).
- **Insubsistência do ativo** – Diminui o patrimônio líquido (despesa). Também denominada de Insubsistência Passa.
- **Insubsistência do passivo** – Aumenta o patrimônio líquido (receita). Também denominada de Insubsistência Ativa. Professores André e Biu

5. LIVROS CONTÁBEIS OBRIGATÓRIOS E DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

LIVROS CONTÁBEIS

São os que realmente interessam a contabilidade.

DIÁRIO e RAZÃO (Principais)

CAIXA (movimentação de $) e CONTAS-CORRENTES (Clientes, Fornecedores e Bancos) (Auxiliares)

Contas Sintéticas: Não pode ser decomposta em subcontas e Contas Analíticas: Fornecedores – Fornecedor A, Fornecedor B.

Simples Nacional: Livros Contábeis e Fiscais Obrigatórios

As ME e EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas, os seguintes livros:

- Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;
- Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS;
- Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS;
- Livro Registro dos Serviços Prestados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS;
- Livro Registro de Serviços Tomados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS;
- Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, pelo estabelecimento gráfico para registro dos impressos que confeccionar para terceiros ou para uso próprio;
- Livros específicos pelos contribuintes que comercializem combustíveis;
- Livro Registro de Veículos, por todas as pessoas que interfiram habitualmente no processo de intermediação de veículos, inclusive como simples depositários ou expositores.

Receita Federal

ESCRITURAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS

Formalidades da escrituração contábil

A escrituração contábil deve ser executada com observância das disposições legais, em idioma e moeda corrente nacional, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens.

O 'Diário' e o 'Razão' constituem registros permanentes. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função.

Registros contábeis

O sistema de escrituração contábil deve ser uniforme, com registros lastreados em documentos de origem externa (provenientes de terceiros) ou interna (gerada na própria empresa) ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e prática dos atos administrativos. Os documentos, livros, registros e outras peças que compõe a escrituração contábil devem ser revestidos de formalidades definidas na legislação e na técnica contábil, mantidos em boa guarda enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Livro diário geral

O Livro Diário é de uso obrigatório por exigência da legislação mercantil, tributária, trabalhista e previdenciária, dentre outras, e nele será lançado, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Admite-se a escrituração resumida no Diário, com valores totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

O transporte para o livro Diário dos totais mensais dos livros auxiliares, deve ser feita com referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no 'Diário', completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias. No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Livros auxiliares – Caixa e contas correntes

Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, estão dispensada de autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados (§ 1°, do Art. 269, do RIR/99).

Livro razão

A pessoa jurídica tributada com base no real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A escrituração deve ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações (Art. 259, do RIR/99).

O livro Razão ou as fichas estão dispensados de registro e autenticação nos órgãos competentes.

Autenticação do livro diário

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, deverão conter termos de abertura e de encerramento, datados e assinados pelo titular da empresa ou seu representante legal e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, no caso de empresa mercantil, e quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos. No caso de adoção de processo eletrônico para escrituração contábil, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

A autenticação poderá ser feita antes ou depois do livro ser escriturado. Para fins do imposto de renda é aceita escrituração do livro diário com autenticação em data posterior aos registros das operações, desde que a autenticação seja feita até a data de entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, do correspondente ano calendário.

Uso de códigos e abreviaturas

A terminologia utilizada deverá expressar o verdadeiro significado das transações, admitindo-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, deve constar, em elenco identificador, no 'Diário' ou em registro especial (livro próprio) revestido das formalidades de registro e autenticação (§ 1, do Art. 2°, do Decreto Lei n° 486, de 1969; § 1, do Art. 269, do RIR/99, item 7 do PN CST n° 11, de 1985)

Processamento eletrônico de dados

Os livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em folhas contínuas, que deverão ser numeradas, em ordem sequencial, mecânica ou tipograficamente, conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Art. 255 e § 4°, do Art. 258 do RIR/99).

Conservação dos arquivos magnéticos

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Art. 265 do RIR/99, Art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e Art. 1° da Instrução Normativa SRF nº 086, de 2001).

Nota: As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317/96, ficam dispensadas do cumprimento dessa obrigação (§ único, do Art. 1°, da Instrução Normativa SRF nº 086, de 2001).

As pessoas jurídicas obrigadas à apresentação dos arquivos, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras. As informações que deverão ser apresentadas em arquivos padronizados são: registros contábeis; fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; controle de estoque e registro de inventário; relação insumo/produto; controle patrimonial; folha de pagamento (Art. 2° da Instrução Normativa SRF nº 086, de 2001 e Art. 1° do Ato Declaratório Executivo – Cofis n° 015, de 2001).

A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

Documentação técnica do sistema

O usuário de sistema de processamento de dados deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada. (Art. 38, da Lei nº 9.430, de 1996; e Art. 267, do RIR/99)

Microfilmagem de documentos e livros

A microfilmagem de documentos para fins de arquivamento, segurança ou manuseio é disciplinada pela Lei nº 5.433, de 1968, regulamentada pelo Decreto nº 64.398, de 1969, e posteriormente examinado pelo Parecer Normativo nº 21, de 1980, assegura que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes de lançamentos nele efetuados deverão ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, conforme disposto no § único, do art. 195, do Código Tributário Nacional.

Conservação de livros e documentos

É obrigatória a conservação em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Art. 4º, do Decreto-Lei nº 486, de 1969, e, caput do Art. 264 do RIR/99).

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Art. 37, da Lei nº 9.430, de 1996, e, § 3º, do Art. 264 do RIR/99).

O direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, do CTN). Nos casos de lançamento do imposto de renda, o prazo extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo para homologação, (Art. 899 do RIR/99).

Extravios, deterioração ou destruição de livros e documentos

Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição. (Art. 10, do Decreto-Lei nº 486, de 1969, e, § 1º, do Art. 264 do RIR/99). A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observada as citadas formalidades.

http://www.contabilalianca.com.br/arquivos/capa.asp?IDMateria=268&IDMn=128

6. VARIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – RECEITA, DESPESA, GANHOS E PERDAS. 7. APURAÇÃO DOS RESULTADOS. 8. REGIMES DE APURAÇÃO – CAIXA E COMPETÊNCIA. 9. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS; CONTAS PATRIMONIAIS, RESULTADO. 10. FATOS CONTÁBEIS – PERMUTATIVOS, MODIFICATIVOS E MISTOS. 11. ITENS PATRIMONIAIS: CONTEÚDO, CONCEITOS, ESTRUTURA, FORMAS DE AVALIAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DOS ITENS PATRIMONIAIS DO ATIVO, DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

PATRIMÔNIO

Denominamos patrimônio ao conjunto formado, de um lado, pelos valores representativos das aplicações feitas pela empresa e, de outro, pelos valores representativos das fontes de recursos que possibilitam essas aplicações.

Ou seja:

Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações, vinculados a uma entidade econômico-administrativa, podendo também ser definido como conjunto de bens econômicos, ou conjunto de bens com fim específico.

Bem é coisa útil à satisfação das necessidades humanas.

Direitos são créditos da entidade em relação a terceiros, que lhe devem entregar determinadas importâncias, em dinheiro ou bens. Podem ser também definidos como bens da entidade em poder de terceiros.

Obrigações são créditos de terceiros em relação à entidade, que lhes deve entregar determinadas importâncias, em dinheiro ou bens. Podem também ser definidos como bens de terceiros em poder da entidade.

PATRIMÔNIO	
APLICAÇÕES	ORIGENS
dinheiro em caixa ou em bancos	recursos trazidos pelos sócios (capital)
móveis e utensílios	resultado das operações sociais (lucro)
imóveis	
títulos públicos	empréstimo bancários e outros créditos concedido pelos fornecedores
mercadorias para revenda	
créditos diversos	

Analisando o quadro supra, verificamos que as aplicações da empresa podem ser agrupadas em:

- bens: móveis e utensílios, veículos, imóveis, mercadorias, etc...
- direitos: saldos bancários, créditos diversos, etc...

Quanto às origens, temos:

- obrigações; para com bancos, fornecedores e outros;
- recursos dos proprietários: capital e lucros.

Assim, podemos definir patrimônio como sendo o conjunto dos bens, direitos, obrigações e recursos próprios de uma empresa.

P A T R I M Ô N I O	
BENS	RECURSOS PRÓPRIOS
DIREITOS	BENS

Bens são os valores que se destinam a serem comercializados (matérias-primas, mercadorias, material de embalagem etc.) ou a serem usados pela empresa (máquinas, móveis, veículos, instalações, etc.).

Para fins contábeis, os bens são classificados em:

- tangíveis (corpóreos, concretos ou materiais);
- intangíveis (incorpóreos, abstratos ou imateriais).

Os bens tangíveis são os bens propriamente ditos, os que têm existência física, tais como:

- máquinas (indústrias, de somar, escrever);
- equipamentos (industriais, de força, de processamento de dados);
- veículos (perua, caminhão);
- estoques (matéria-prima, mercadorias, material de limpeza etc.);
- imóveis (para uso, renda ou revenda).

Os bens intangíveis, apesar de não serem bens físicos ou direitos, constituem aplicações absolutamente necessárias para a empresa atingir seus objetivos:

- marcas:
- patentes (de invenções ou de processos exclusivos de produção);
- fundo de comércio (ponto, conceito do estabelecimento, local, freguesia).

Os valores dos bens intangíveis a serem registrados na contabilidade são determinados pelos gastos necessários para o seu registro (caso das marcas e patentes) ou para sua aquisição junto a terceiros).

DIREITOS

- depósitos bancários, a vista ou a prazo;
- duplicadas a receber de clientes;
- títulos a receber, por empréstimos efetuados;
- outros créditos (junto a empregados, diretores, cotistas).

São assim chamados porque a empresa tem o direito de exigir o reembolso dessas quantias.

OBRIGAÇÕES

São representadas pelas dívidas da empresa para com:

- fornecedores (de matérias-primas, mercadorias);
- bancos, por empréstimos obtidos:
- governo, por impostos não pagos;
- diversos (sócios, diretores, outras firmas).

São assim chamados porque a empresa tem a obrigação de efetuar o pagamento dessas dívidas.

ORIGEM E APLICAÇÃO DE RECURSOS

PATRIMÔNIO COMO INVESTIMENTO E COMO FONTE DE FINANCIAMENTO

O ativo patrimonial compreende as aplicações de capitais em bens e direitos, variando essa aplicação de acordo com a natureza da empresa; o passivo patrimonial compreende a origem dos capitais, ou seja, a fonte de onde provém.

Estudaremos, pois, os componentes do ativo, ou investimento patrimoniais, e os do passivo, que são fontes de financiamento do patrimônio.

NOTA

O ATIVO na Contabilidade é composto de bens e direitos de uma pessoa ou de uma empresa.

O PASSIVO, na Contabilidade, é composto de obrigações a pagar e patrimônio líquido de uma pessoa ou de uma empresa.

Na representação gráfica, portanto, a classificação de ATIVO e PASSIVO será:

A T I V O	P A S S I V O
BENS	OBRIGAÇÕES A PAGAR
DIREITOS A RECEBER	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Vamos dar um exemplo bem simples:

ATIVO		PASSIVO	
BENS		OBRIGAÇÕES	
Um carro	30.000	Prestações da TV	4.000
Uma casa	500.000	Prestações da casa	34.000
Dinheiro em casa	5.000	Prestações do carro	15.000
Dinheiro no banco	45.000		
Uma geladeira	4.000		
Uma TV em cores	23.000		
Cheque a receber	10.000		
DIREITOS			
Dinheiro emprestado ao seu vizinho	25.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Nota Promissória a receber	30.000	Riqueza ou capital	668.000
TOTAL	721.000	TOTAL	721.000

São representados pelos créditos da empresa:

INVESTIMENTOS PATRIMONIAIS

De acordo com a natureza das entidades econômico-administrativas e os fins a que se destinam, os bens e direitos que compõem seu ativo rece- bem destinação especifica, necessária à consecução de seus objetivos.

Em face da divergência de naturezas e finalidades das entidades, não podemos estabelecer classificação uniforme de componentes patrimoniais para todas as entidades, mas podemos criar grupos gerais comuns a todas elas, embora os bens e direitos tenham diversas classificações dentro desses grupos, de acordo com a natureza da entidade. Um prédio, um veículo ou um imóvel, por exemplo, não têm a mesma destinação em todas as entidades, pois umas os destinam a uso próprio e outras à venda. O mesmo ocorre com outros bens, ou mesmo com créditos da entidade (direitos), que podem e existir em outras, de acordo com suas finalidades.

EDITORA TRADIÇÃO

Em todas as entidades encontramos, entretanto, capitais aplicados em valores disponíveis, de livre circulação; capitais aplicados em bens circulares, destinados à movimentação econômica, incluindo bens que podem ser recebidos; capitais aplicados em bens fixos, não destinados ã movimentação econômica, mas apenas como meios ou instrumentos para o alcance dos fins e que se destina a entidade; capitais aplicados em valores transitórios, cuja destinação depende de acontecimentos incertos ou futuros.

Os valores ativos recebem, portanto, classificação de acordo com a natureza dos bens em que são investidos os capitais.

Essa classificação não é uniforme para todas as entidades, pois naquelas com fins lucrativos há ocorrências que não se verificam nas entidades com fins meramente sociais.

Nem mesmo para as entidades com fins lucrativos se pode estabelecer classificação uniforme pois elas variam de acordo com a natureza da atividade.

FONTES DE FINANCIAMENTO

Se o ativo indica a aplicação dos capitais e o passivo a origem desses capitais, teremos a representação, através das contas do passivo, das fontes de financiamento para formação do ativo.

Nas entidades com fins lucrativos (empresas), o patrimônio se forma com a dotação de um capital inicial, aplicado, por seu titular.

Esse capital sofrerá variações, aumentativas e diminutivas, mas será sempre a parcela que Pertence ao proprietário e que lhe caberá em caso de liquidação de haveres e paralisação das atividades patrimoniais.

A atividade econômica não prescinde, entretanto, da utilização de capitais de terceiros, seja como decorrência do próprio funcionamento. da empresa (fornecimento de matérias-primas, mercadorias e outros materiais), seja em forma de financiamentos para seu desenvolvimento (empréstimos de terceiros).

Nessas condições, poderemos dividir as fontes de financiamento em dois grupos: capitais próprios e capitais de terceiros.

Os capitais próprios distinguem-se, de acordo com sua origem, em dois grupos:

a) aqueles que tiverem sua origem fora do patrimônio e que foram fornecidos por seu titular;

b) aqueles que se originaram da própria atividade patrimonial, como lucros e reservas.

Os capitais de terceiros também merecem classificação, de acordo com sua origem, em:

a) débitos de funcionamento, que são os decorrentes de atividade normal da empresa, como fornecimento de matérias-primas, mercadorias, serviços e materiais diversos
b) débitos de financiamento, assumidos para aplicação e ampliação, e desenvolvimento da empresa, tais como os decorrentes de empréstimos bancários, emissões de debêntures e financiamentos obtidos a longo prazo.

ATIVO E PASSIVO

ATIVO	PASSIVO
A - ATIVO CIRCULANTE a) Disponível b) Créditos c) Estoques d) Valores Mobiliários e) Despesas Diferidas B - REALIZÁVEL A LONGO PRAZO C - ATIVO PERMANENTE a) Investimentos b) Imobilizado c) Ativo D - ATIVO PENDENTE OU CONTINGENTE E - CONTAS DE COMPENSAÇÃO Total	A - PASSIVO CIRCULANTE B - EXIGÍVEL A LONGO PRAZO C - RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS D - PATRIMÔNIO LÍQUIDO a) Capital b) Reservas c) Lucros Soma Parcial E - CONTAS DE COMPENSAÇÃO Total

DISPOSIÇÃO GRÁFICA DOS COMPONENTES PATRIMONIAIS

O ativo representa a parte positiva do patrimônio e o passivo sua parte negativa. A conta CAPITAL aparece no patrimônio para formar equação entre os calores ativos e passivos.

Vejamos exemplos da formação e representação do patrimônio de empresas que inicia sua atividades com R$ 100.000 em dinheiro:

ATIVO	PASSIVO
Caixa.....100.000	Capital.....100.000

Comprados os móveis que custaram, digamos, a importância de R$ 10.000,00 e mercadorias no valor de 50.000,00, teríamos a situação patrimonial modificada da seguinte maneira:

ATIVO		PASSIVO
Caixa	40.000	Capital
Móveis	10.000	100.000
Mercadorias	50.000	
	100.000	100.000

REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO PATRIMÔNIO

O Patrimônio sofre variações constantes e estas podem alterar ou não a sua situação líquida.

Situação liquida ou patrimônio líquido é a diferença do valor total do Ativo (-) menos o valor total do Passivo, em determinado momento. É a parte que pertence aos titulares da empresa. Portanto, se uma empresa ou entidade tiver um ativo no valor de R$ 100.000 e um passivo no valor de R$ 80.000, haverá uma situação líquida ou patrimônio liquido no valor de R$ 20.000, ou seja, **R$ 100.000 - R$ 80.000 = R$ 20.000**

Como vimos anteriormente, o patrimônio é composto de elementos positivos e elementos negativos. Os elementos positivos são os componentes do Ativo e os elementos negativos são os componentes do Passivo.

Abaixo demonstramos graficamente um exemplo de patrimônio:

ATIVO		PASSIVO(EPL)	
Caixa	10.000	Títulos a Pagar	20.000
Bancos	5.000	Capital	50.000
Terrenos	10.000	Lucros Retidos	20.000
Mercadorias	5.000		
Equipamentos	15.000		
Títulos a Receber	45.000		
Total	90.000	Total	90.000

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O Patrimônio Liquido ou Situação Líquida é composto de Capital, Reservas e Lucros Acumulados.

O Capital é importância com que o empresário iniciou suas atividades.

As reservas são valores contabilizados para diversas finalidades:

Reservas de Capital

Destinadas à correção do próprio Capital. Como a inflação vai diminuindo o valor do Capital inicial, é necessário que se constituem reservas no sentido de dar-lhe sempre expressão monetária (valor) atual. Assim uma empresa que iniciou suas atividades com um Capital de 100.000 há dez anos passados, teria m valor excessivamente baixo para seu porte se não fizesse Reservas de Capital, isto é, se não corrigisse o Capital.

Reservas de Avaliação

Destinam-se à reavaliação espontânea de bens.

Reservas de Lucros

São reservas constituídas de valores deduzidos do lucro anual, para destinação legal ou determinada pelos estatutos ou contrato social da empresa.

Reservas de Lucros a Realizar

Referem-se ao diferimento (adiantamento) de lucros para pagamento de impostos em exercícios seguintes como o lucro sobre vendas a prazo com vencimento após o encerramento do Balanço do exercício seguinte. É o caso de vendas a prestação que excedem 12 meses.

Os lucros acumulados são lucros auferidos e que ainda não foram pagos ao empresário ou acionista. Como pertencem aos proprietários, compõem a conta Lucros Acumulados, no Patrimônio Líquido até seu pagamento.

RESUMO DA COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1 - Capital
2 - Reservas

2.1 - Reservas de Capital
2.2 - Reservas de Reavaliação
2.3 - Reservas de Lucros
2.4 - Reservas de Lucros a Realizar

3 - Lucros Acumulados

FONTES DA SITUAÇÃO LÍQUIDA

Situação Liquida ou Patrimônio Líquido provém de duas fontes:
- investimentos
- lucros

Os investimentos referem-se aos valores que os proprietários dão em troca de ações (nas sociedades por ações), (quotas nas sociedades por quotas) e outras participações originadas fora do patrimônio, aplicadas na atividade empresarial com o objetivo de obter-se renda (dividendos ou lucros), constituindo-se, portanto, em capital de risco, isto é, depende da empresa obter bons resultados. São, portanto, fornecidos por seus titulares.

Os lucros constituem-se em fonte adicional de financiamento quando retidos na empresa São originados pela própria atividade empresarial.

VARIAÇÕES DA SITUAÇÃO LÍQUIDA

Existem três situações líquidas diferentes:
- Situação Líquida ativa ou positiva.
- Situação Líquida passiva ou negativa.
- Situação Liquida nula ou compensada.

A Situação Líquida ativa ou positiva ocorre quando o ativo é maior que o passivo, sendo que o patrimônio líquido apresenta valores positivos, como segue:

ATIVO		PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Caixa	10.000	Duplicadas a Pagar	30.000
Duplicadas a Receber	20.000	Títulos a Pagar	10.000
(móveis	30.000	Patrimônio Liquido	40.000
Mercadorias	20.000	Capital	
		Lucros	30.000
			10.000
			40.000
Total	80.000	Total	
			80.000

A situação Liquida negativa ou passiva ocorre quando o passivo é maior que o ativo, tendo todo o capital sido absorvido, existindo um "déficit" patrimonial conhecido como passivo a descoberto.

ATIVO		PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Caixa	10.000	Passivo	50.000	
Duplicadas a Receber	20.000	Duplicadas a Pagar	40.000	90.000
Imóveis	30.000	Títulos a Pagar		
Mercadorias	20.000	Patrimônio Líquido (-)	30.000	
		Capital	40.000	(-) 10.000
		(-) Prejuízo		
Total	80.000		Total	80.000

Observe que o patrimônio líquido apresenta-se deduzido (-).

A Situação Liquida nula ou compensada surge quando o capital foi totalmente absorvido e patrimônio pertence a terceiros, pois o total de bens e direitos é igual ao total das obrigações.

O ativo, portanto, é igual ao Passivo

ATIVO		PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Caixa	10.000	Passivo	40.000	
Duplicadas a Receber	20.000	Duplicadas a Pagar	4.410.000	80.000
Imóveis	30.000	Títulos a Pagar		
Mercadorias	20.000	Patrimônio Líquido	30.000	
		Capital	30.000	
		(-) Prejuízo		
Total	80.000	Total		80.000

EQUAÇÃO PATRIMONIAL

Observando que o Patrimônio de uma dada empresa é representado quantitativamente através da demonstração de seu Ativo, Passivo e Situação Líquida, demonstração essa que é conhecida por Balanço, que assume uma forma de equação, como segue:

O Balanço é apresentado sempre tendo Ativo do lado esquerdo e Passivo e o Patrimônio Líquido do lado direito. Assim:
ATIVO = PASSIVO + SITUAÇÃO LÍQUIDA

Para tanto o ativo (bens e direitos) supera o passivo, e
ATIVO = PASSIVO = SITUAÇÃO LÍQUIDA

Para tanto o Ativo é menor que o Passivo.

Representação Gráfica do Patrimônio

Consiste em representar, em forma de colunas, os componentes positivos (bens e direitos) do lado esquerdo e os componentes negativos (obrigações) do lado direito, como segue:

COMPONENTES POSITIVOS	COMPONENTES NEGATIVOS
ATIVO	PASSIVO
BENS	OBRIGAÇÕES
Móveis	Duplicadas a Pagar
imóveis	Fornecedores
	Impostos a Pagar
DIREITOS	Títulos a Pagar
Duplicadas a Receber	
Títulos a Receber	
Contas a Receber	

RESUMIDO:

- Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa ou de uma empresa.
- Bens são todas as coisas que, além de poderem satisfazer as necessidades do homem, podem ser avaliadas, ou seja, conhecidas por um valor em dinheiro.

Direitos são todos os valores que uma pessoa ou empresa tem a receber de outras pessoas.

- Obrigações são todos os valores que uma pessoa ou empresa tem a pagar a outras pessoas.
- Patrimônio líquido, que indica o valor da riqueza ou capital de uma pessoa ou de uma empresa, é a diferença apurada entre a soma de bens e direitos e a soma de obrigações a pagar.
- Ativo, na Contabilidade, é composto de bens e direitos a receber.
- Passivo, na Contabilidade, é composto de obrigações a pagar e patrimônio líquido.

FATOS CONTÁBEIS E RESPECTIVAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Fato contábil é aquele que provoca modificação no Patrimônio da entidade, sendo, por isso, objeto de contabilização através de conta patrimonial ou conta de resultado, podendo ou não alterar o Patrimônio Líquido.

O conceito é igual ao de fato administrativo, porém que não se confunda, pois todo fato administrativo é contábil, mas nem todo fato contábil é administrativo. Como por exemplo, a ocorrência de um incêndio no estoque. Sua perda não é decorrente da vontade da gestão administrativa, mas produzirá uma variação patrimonial. Ou seja, o fato contábil comprova a existência de um fato administrativo, além de outros fatos supervenientes, como as contingências.

Igualmente como os fatos administrativos, os fatos contábeis podem ser:

- **permutativos, qualitativos ou compensativos:** representam trocas entre elementos ativos, passivos ou ambos, sem provocar variações no Patrimônio Líquido;
- **modificativos ou quantitativos:** provocam variações no Patrimônio Líquido;
- **mistos:** envolvem um fato permutativo e um modificativo, simultaneamente.

Fatos Contábeis

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhe variações qualitativas e/ou quantitativas. Quase sempre (e não obrigatoriamente) provêm de uma ação da gestão.

OBSERVAÇÃO:

- Gestão: é o conjunto de operações que ocorrem durante a vida das empresas, com as quais as mesmas buscam atingir os objetivos visados, sejam estas operações identificadas como fatos contábeis ou meramente atos administrativos
- Todo fato administrativo é um fato contábil
- Nem todo fato contábil é um fato administrativo

Superveniências e insubsistências

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhes variações quantitativas, e que independem dos atos da gestão, tais variações patrimoniais são resultantes de fatos contingentes, imprevistos ou fortuitos.

Classificação dos Fatos Contábeis

Fato contábil permutativo (ou compensativo)

São os que não provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou na Situação Líquida (SL), mas podem modificar a composição dos demais elementos patrimoniais, determinam uma variação específica do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUALITATIVA).

Fato contábil modificativo

São os que provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou Situação Líquida (SL), determinando uma variação quantitativa do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUANTITATIVA). Pode ser: diminutivo aumentativo.

Fato contábil misto (ou composto)

São os que combinam fatos permutativos com fatos modificativos, determinando variação qualitativa e quantitativa do patrimônio, ou VARIAÇÃO PATRIMONIAL MISTA.

Qualquer alteração nos elementos constitutivos do patrimônio é considerada um fato contábil (ou fato administrativo).

Os fatos contábeis são classificados em:
a) Fatos contábeis permutativos;
b) Fatos contábeis modificativos;
c) Fatos contábeis mistos.

Fatos contábeis permutativos provocam apenas permuta nos elementos patrimoniais (bens, direitos e obrigações) sem alterar a situação líquida.

Usando as abreviações A = Ativo, P = Passivo e SL = Situação Líquida, representamos cinco fatos contábeis permutativos:

1. Depósito de dinheiro no banco
Û Aumenta o Ativo e Diminui o Ativo Û (+A, - A)

2. Compra de mercadoria a prazo
Û Aumenta o Ativo e Aumenta o Passivo Û (+A, + P)

3. Pagamento de uma dívida
Û Diminui o Passivo e Diminui o Ativo Û (-P, - A)

4. Renovação de uma dívida
Û Diminui o Passivo e Aumenta o Passivo Û (- P, + P)

5. Incorporação de reservas ao capital
Û Diminui a SL e aumenta a SL Û (- SL, + SL).

Nenhum fato contábil permutativo modifica os valores em igualdade na seguinte equação: Situação Líquida = Ativo - Passivo. Ocorrem apenas alterações internas: os totais das grandezas em igualdade permanecem constantes.

Fatos contábeis modificativos provocam modificação na Situação Líquida, aumentando-a ou diminuindo-a. Quando ocorre o aumento da SL dizemos que o fato contábil modificativo é aumentativo. Quando a SL diminui, temos um fato contábil modificativo diminutivo.

Exemplos:

1. Receita por serviços prestados
Û Aumenta o Ativo e aumenta a SL Û (+A, + SL)

2. Perdão de uma dívida
Û Diminui o Passivo e aumenta a SL Û (-P, + SL)

3. Pagamento da conta de Luz
Û Diminui a SL e diminui o Ativo Û (- SL, - A)

4. Realização de despesas, a prazo
Û Diminui SL e aumenta Passivo Û (-SL, + P)

Neste caso, a igualdade SL = A - P fixa-se em parâmetros acima ou abaixo da posição de equilíbrio existente antes da ocorrência do fato modificativo, dependendo, se aumentativo ou diminutivo, respectivamente.

Fatos contábeis mistos são originados da combinação de fatos contábeis, simultaneamente, permutativos e modificativos. Assumem, também, a posição de aumentativos ou diminutivos em razão da presença dos fatos modificativos.

Exemplos:

1. Venda de um bem com lucro
Û Aumenta o Ativo, diminui o Ativo e aumenta a SL Û (+A, -A, +SL)

2. Colocação de debêntures acima do valor de resgate
Û Aumenta o Ativo, aumenta o Passivo e aumenta a SL Û (+A, +P, +SL)

3. Pagamento de uma obrigação com desconto
Û Diminui o Passivo, diminui o Ativo e aumenta a SL Û (-P, - A, + SL)

4. Renovação de uma obrigação com redução
Û Diminui o Passivo, aumenta o Passivo e aumenta a SL Û (- P, + P, +SL)

5. Venda de um bem com prejuízo
Û Aumenta o Ativo, diminui a SL e diminui o Ativo Û (+A, - SL, -A)

6. Colocação de debêntures abaixo do valor de resgate
Û Aumenta o ativo, diminui a SL e aumenta o Passivo Û (+A, -SL, +P)

7. Pagamento de uma dívida com juros
Û Diminui o Passivo, diminui a SL e diminui o Ativo Û (-P, - SL, -A)

8. Renovação de uma dívida com acréscimo
Û Diminui o Passivo, diminui a SL e aumenta o Passivo Û (-P, -SL, +P).

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Conceito

São todas as alterações sofridas pelo patrimônio na sua composição qualitativa e/ou quantitativa em virtudes de atos praticados pela administração, ou fatos vinculados às atividades da entidade ou, ainda, resultantes de fatos totalmente imprevistos ou fortuitos.

Conceitos Complementares

Ato Administrativo

Ação praticada pela administração que não provoca (podendo vir a provocar) alteração qualitativa e/ou quantitativa no patrimônio da entidade, portanto, não interessa à contabilidade.

Exemplo: avalizar uma compra, ATO ADMINISTRATIVO, não altera o Patrimônio.

Fato Administrativo

Ação praticada pela administração que provoca alteração qualitativa e/ou quantitativa no patrimônio da entidade, portanto interessa à contabilidade.

Exemplo: pagar o aval de uma compra, FATO ADMINISTRATIVO = FATO CONTÁBIL, ALTERA O PATRIMÔNIO.

Variações Patrimoniais

Conforme vimos, são as alterações sofridas pelo patrimônio, decorrentes ou não da administração, podendo ser:

Fatos Contábeis

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhe variações qualitativas e/ou quantitativas. Quase sempre (e não obrigatoriamente) provêm de uma ação da gestão.

OBSERVAÇÃO:

- Gestão: é o conjunto de operações que ocorrem durante a vida das empresas, com as quais as mesmas buscam atingir os objetivos visados, sejam estas operações identificadas como fatos contábeis ou meramente atos administrativos
- Todo fato administrativo é um fato contábil
- Nem todo fato contábil é um fato administrativo

Superveniências e insubsistências

São as ocorrências havidas no patrimônio, trazendo-lhes variações quantitativas, e que independem dos atos da gestão, tais variações patrimoniais são resultantes de fatos contingentes, imprevistos ou fortuitos.

Classificação dos Fatos Contábeis

Fato contábil permutativo (ou compensativo)

São os que não provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou na Situação Líquida (SL), mas podem modificar a composição dos demais elementos patrimoniais, determinam uma variação específica do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUALITATIVA).

Fato contábil modificativo

São os que provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido (PL) ou Situação Líquida (SL), determinando uma variação quantitativa do patrimônio (VARIAÇÃO PATRIMONIAL QUANTITATIVA). Pode ser: diminutivo aumentativo.

Fato contábil misto (ou composto)

São os que combinam fatos permutativos com fatos modificativos, determinando variação qualitativa e quantitativa do patrimônio, ou VARIAÇÃO PATRIMONIAL MISTA.

Superveniência e Insubsistência

Conceito

Eventuais alterações positivas ou negativas da Situação Líquida, independentes de intervenção da gestão.

Superveniência

Provocam aumento e pode ser:

a. **SUPERVENIÊNCIA ATIVA**

Aumento do ativo (variação patrimonial ativa). Ex: Recebimento de valores provenientes de prêmios, loterias, herança ou legado doação.

b. **SUPERVENIÊNCIA PASSIVA**

Aumento do passivo (variação patrimônio passiva). Ex: Reconhecimento de dívidas anteriormente não registradas no passivo, provenientes de decisão judicial ou de outros casos fortuitos.

Insubsistência

Provocam diminuição e pode ser:

a. INSUBSISTÊNCIA DO ATIVO – diminui o ativo (variação patrimonial passiva) Ex: Ocorrência de incêndio, furto, perda de rebanho por morte.

b. INSUBSISTÊNCIA DO PASSIVO – diminui o passivo (variação patrimonial ativa). Ex: Redução no valor das obrigações por motivo de prescrição ou baixa da dívida correspondente

Efeitos no Patrimônio Líquido

Superveniência ativa – Aumenta o patrimônio líquido (receita).

Superveniência passiva – Diminui o patrimônio líquido (despesa).

Insubsistência do ativo – Diminui o patrimônio líquido (despesa). Também denominada de Insubsistência Passiva.

Insubsistência do passivo – Aumenta o patrimônio líquido (receita). Também denominada de Insubsistência Ativa.

CONCEITO DE CONTAS

Imagine-se encarregado de anotar todas as transações de uma empresa. Sem dúvida, você pensaria em adquirir um livro, ou fichas, para anotar as operações. Você teria uma folha para cada tipo de operação rotineira. Assim, por exemplo, haveria uma folha onde você anotaria toda a movimentação do dinheiro, tanto as entradas como as saídas; outra ficha para anotar as despesas com luz, água e telefone; uma outra para registrar as aquisições de veículos, e assim por diante. Você, para não se perder no meio de tantas fichas, poderia anotar, como observação, no alto da ficha, uma referência que lhe indicasse o conteúdo. Seria o nome da conta.

Vamos agora reunir estes procedimentos em um conceito. É o conceito de conta:

"Conta é o registro de débitos e créditos da mesma natureza, identificados por um título que qualifica um componente do patrimônio ou uma variação patrimonial" (Hilário Franco).

DÉBITO, CRÉDITO E SALDO

Para fins de lançamento a débito ou a crédito é necessário identificar-se, fundamentalmente, se o fato administrativo envolve conta do ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa, e se a operação aumentou ou diminuiu a conta. Há sempre, no mínimo, duas contas envolvidas. Por exemplo imaginemos um fato administrativo como sendo a aquisição, à vista, de um veículo. As duas contas envolvidas são: caixa e veículos. Ambas pertencem às contas do ativo (bens e direitos). A conta caixa diminuiu e a conta veículos aumentou. Assim, debitamos a conta veículos e creditamos a conta caixa.

O quadro resumo, a seguir, resolve as questões relativas ao débito e ao crédito:

Contas do Grupo	Para Aumentar	Para Diminuir
Ativo	Debita	Credita
Passivo	Credita	Debita
Patrimônio Líquido	Credita	Debita
Receita	Credita	Debita
Despesa	Debita	Credita

Um orientador, para decidir sobre o débito e o crédito, é fornecido pelo binômio "origem e aplicação". O Débito é uma aplicação de recursos e o crédito, uma origem.

Quanto ao saldo, este é a diferença entre os débitos e créditos de uma mesma conta. Se os débitos de uma conta, em determinado período, forem superiores aos créditos, o saldo será devedor pela diferença. Se os créditos forem superiores aos débitos, o saldo será credor. Normalmente, as contas apresentam saldos coerentes com os lançamentos para aumentar. Assim, as contas do ativo apresentam saldo devedor; do passivo, credor; do patrimônio líquido, credor; de receitas, credor; de despesas, devedor.

Pela simples razão de que a cada débito corresponde um crédito de mesmo valor, podemos afirmar, com absoluta certeza: se fizermos o somatório geral de todos os débitos de todas as contas em um determinado período, este será igual ao somatório de todos os créditos neste mesmo período.

Fato idêntico ocorre com os saldos. Todos os saldos devedores somados serão sempre iguais ao somatório dos saldos credores.

TEORIA, FUNÇÃO E ESTRUTURA DAS CONTAS

TEORIA DAS CONTAS

Existem diversas teorias a respeito das contas. Três merecem atenção:

a) Teoria Personalística;

b) Teoria Materialística;

c) Teoria Patrimonialística;

A teoria personalística vincula as contas a "pessoas" responsáveis pelos fatos. Classifica as contas em: de agentes consignatários, de correspondentes e do proprietário.

A teoria materialística classifica as contas em integrais e diferenciais. As contas integrais representam os bens, direitos e obrigações. As contas diferenciais são as contas de receitas e despesas.

A teoria patrimonialística é a mais conhecida e usada. Divide as contas em patrimoniais e de resultado, conforme já visto.

Função das contas

O conceito da conta contábil ("Conta é o registro de débitos e créditos da mesma natureza, identificados por um título que qualifica um componente do patrimônio ou uma variação patrimonial" (Hilário Franco)) expressa claramente a função de cada conta.

Objetiva-se, através dos lançamentos contábeis identificados por conta, o agrupamento dos bens, direitos e obrigações, por natureza, para facilitar elaboração, a interpretação e a análise das demonstrações financeiras. Além do mais, os valores assim agrupados permitem conclusões gerenciais relativamente às receitas e despesas, custos, bens e direitos, obrigações, convertendo-se num importante mecanismo auxiliar para o planejamento, coordenação e controle das atividades da empresa.

É desnecessário tecer longos comentários sobre a importância que um plano de contas representa para os usuários.

A correta classificação das contas, conforme sua natureza, dentro das divisões impostas pela lei n.º 6.404/76, é de fundamental importância para possibilitar estudos comparativos, análises e quaisquer outros detalhamentos extraídos da contabilidade.

A quantificação apropriada das contas, realçando as que efetivamente representam fatos relevantes, é essencial ao planejamento e controle - objetivos fins da contabilidade.

Os artigos 175 a 205, da Lei n.º 6.404/76, anexos, são importantes no contexto deste item.

Conforme já foi dito, os principais interessados na utilização das informações fornecidas pela contabilidade são os administradores das empresas. A partir dos fatos mostrados pela contabilidade ocorre a tomada de decisão. Eles normalmente tem conhecimento de dados que o balanço não revela, sendo possível detectar os pontos fracos da estrutura econômico-financeira da empresa, apesar das limitações dos demonstrativos contábeis.

Porém, outras pessoas tem interesses nos negócios, necessitando dos demonstrativos contábeis para se informarem a respeito da situação da empresa, entre os quais podemos citar as autoridades governamentais, os fornecedores, os bancos e outras entidades financeiras, os clientes, os investidores, etc.

O desconhecimento a respeito das características da empresa, por se basearem quase que essencialmente nos demonstrativos para formular suas conclusões e emitir opiniões, pode gerar severas distorções.

Um esforço muito grande vem sendo desenvolvido para minimizar os erros decorrentes da interpretação de demonstrativos contábeis, buscando-se uma maior padronização. Como exemplo podemos citar o Banco Central do Brasil, que impõe às empresas da área financeira, sob sua fiscalização, um plano de contas padronizado. A lei das Sociedades Anônimas, especialmente através dos artigos 178 a 188, persegue uma padronização bastante severa. A CVM impõe normas para as SAs de Capital Aberto, objetivando a uniformização. As Notas Explicativas aos Balanços, exigidas pela Lei n.º 6.404/76, através do artigo 176, tem como finalidade dar conhecimento ao analista externo de fatos relevantes para a análise, não mostrados, normalmente, pelas demonstrações financeiras. A imperativa necessidade de uniformização dos procedimentos contábeis também é preocupação do Conselho Federal de Contabilidade, que através de constantes modificações e aperfeiçoamentos aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, busca a padronização. A legislação tributária, especialmente do imposto de renda das pessoas jurídicas, cria normas especiais que permitem estudos comparativos, dados estatísticos, indicativos de evasão, etc., instrumentos necessários ao combate à sonegação.

Toda esta busca, no sentido de padronizar procedimentos contábeis, tem como objetivo básico a informação contábil cada vez mais confiável.

Estrutura das contas

No artigo 179, da Lei n.º 6.404/76, em anexo, temos as orientações sobre a classificação das contas do ativo. Qualquer conta do Ativo, de Bens e Direitos, deve ser classificada, segundo sua natureza, ou no ativo circulante, ou no ativo realizável a longo prazo, ou no ativo permanente.

O longo prazo é considerado para os direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte, exceto quando derivados de vendas não operacionais e/ou adiantamentos ou empréstimos a coligadas, controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro, caso em que sempre serão classificados no realizável a longo prazo, independentemente do prazo.

No grupo do ativo permanente - investimentos - são classificados os bens não de uso que a empresa não pretende vender de imediato. Se a intenção for de vendê-los, devem ser classificados no ativo circulante.

As contas do passivo, representativas de obrigações, serão classificadas no passivo circulante quando o vencimento ocorre no exercício social seguinte e no passivo exigível a longo prazo quando o vencimento é posterior ao término do exercício social seguinte, tudo conforme se infere do artigo 180, da Lei n.º 6.404/76.

No grupo resultados de exercícios futuros serão classificadas as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

A classificação das contas do patrimônio líquido, nos subgrupos de capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados, dar-se-á segundo especificado no art. 182, da Lei n.º 6.404/76, em anexo.

As contas do balanço patrimonial, representativas de bens, direitos e obrigações serão agrupadas segundo os elementos do patrimônio que registram, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

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

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo;

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido;

No passivo, as contas serão agrupadas da seguinte forma:

a) passivo circulante;

b) passivo exigível a longo prazo;

c) resultados de exercícios futuros;

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

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

Grau de liquidez decrescente quer dizer "do mais líquido (dinheiro) para o que mais demora para ser convertido em dinheiro".

As contas do passivo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de exigibilidade, isto é, na medida do possível, em primeiro lugar as obrigações de vencimento mais imediato.

Critérios de Avaliação das Contas

Contas do Ativo: os critérios de avaliação das contas patrimoniais representativas de bens e direitos, classificadas no ativo, obedecido o Princípio da Prudência, são os constantes do art. 183, da Lei n.º 6.404/76, em anexo.

Contas do Passivo: as contas do passivo, representativas das obrigações, devem ser avaliadas segundo determinações do artigo 184, da Lei n.º 6.404/76, em anexo, sempre obedecendo o Princípio da Prudência.

Receitas: os componentes positivos do resultado são as receitas. Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou de direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita

também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou de títulos e de outros ganhos eventuais. Receitas são contas de resultado credoras. São também conhecidas como contas diferenciais credoras. São chamadas de componentes positivos pois a obtenção de uma receita resulta num aumento de patrimônio líquido.

Despesas: as despesas, por gerarem diminuição no Patrimônio Líquido, são denominadas de componentes negativos do resultado. Entende-se por despesa, o consumo de bens ou serviços, que, direta ou indiretamente, deverá produzir uma receita. A despesa é realizada com o objetivo de obter uma receita cujo valor seja superior à diminuição que a primeira provoca no Patrimônio Líquido, conseguindo, desta forma, um aumento da situação líquida.

Características das Contas

As contas apresentam diversas peculiaridades em função dos fatos administrativos que registram. Assim, podemos apresentar as diversas características, tais como:

a) Estáveis ou instáveis, em relação aos saldos;
b) Dinâmicas ou estáticas, em relação à movimentação;
c) Sintéticas ou analíticas, quanto à abrangência;
d) Unilaterais ou Bilaterais, quanto aos lançamentos.

Vamos conceituar, resumidamente, cada característica:

- Contas estáveis: são aquelas que somente podem ter saldo credor ou devedor. Jamais assumem, ora saldo devedor, ora saldo credor, como as instáveis. Exemplo: caixa (estável) e conta corrente (instável).
- Contas dinâmicas: são muito movimentadas e as estáticas recebem pouca movimentação. Exemplo: vendas (dinâmica) e capital (estática).
- Contas Analíticas: recebem lançamentos que não são desdobráveis, enquanto as contas sintéticas englobam um grupo de contas. Exemplo: Fornecedor - Empresa ABC (analítica) e Fornecedores (todos)(sintética).
- Contas Unilaterais: normalmente recebem apenas lançamentos de crédito ou de débito, enquanto que as contas bilaterais recebem comumente lançamentos a débito e a crédito. Exemplo: imóveis (unilateral) e clientes (bilateral).

CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO

Antes de iniciar-se a escrituração contábil de uma empresa, faz-se necessário a elaboração de um plano de contas, ou seja, a relação de todas as contas que ela vai utilizar no decorrer de suas atividades. Estas contas devem ser agrupadas segundo sua natureza.

Nós já vimos que o patrimônio é composto de bens, direitos e obrigações. Sabemos, também, que os bens e direitos são classificados no ativo, as obrigações com terceiros no passivo e as obrigações com sócios no Patrimônio Líquido. É evidente, também, que os fatos administrativos da empresa não envolvem apenas operações com bens, direitos e obrigações. Existem operações que produzem receitas e despesas. São as contas de resultado.

Assim, temos dois grandes grupos de contas:
- contas patrimoniais ou integrais;
- contas de resultado ou diferenciais;

As contas patrimoniais, por sua vez se subdividem em:
CONTAS PATRIMONIAIS
CONTAS ATIVAS
CONTAS PASSIVAS
CONTAS DO PL

As contas de resultado tem a seguinte subdivisão:
CONTAS DE RESULTADOS
CONTAS DE RECEITAS
CONTAS DE DESPESAS

A quantidade de contas a serem utilizadas tem relação direta com o grau de detalhamento pretendido pela administração da empresa ou por outros interessados.

O plano de contas deve estar adaptado, ainda, às peculiaridades de operação, necessidades internas, transações e contas específicas, etc.

APURAÇÃO DOS RESULTADOS

A apuração dos resultados no encerramento do exercício é precedido de todos os lançamentos de ajuste necessários, especialmente em vista da apropriação dos resultados no período de competência.

Após efetuados todos os lançamentos de ajuste encerram-se as contas de resultados, receitas e despesas, contra uma conta transitória denominada de Lucros ou Prejuízos.

Esta conta, Lucros ou Prejuízos, é a síntese de todas as contas de resultado e irá integrar o balanço patrimonial. Afinal, se o balanço patrimonial é composto, exclusivamente, das contas patrimoniais, somente por uma grande coincidência o ativo seria igual ao passivo. Ocorre que todas as contas de resultado, reduzidas a um só valor, passam a integrar as contas patrimoniais através da conta em tela.

As contas de resultado podem ser divididas em quatro grupos: dois positivos e dois negativos.

As receitas, diminuídas do custo e das despesas, informa o resultado operacional.

Os ganhos, diminuídos das perdas, resulta no resultado não operacional.

A soma algébrica dos resultados operacionais com os resultados não operacionais representa o resultado. Se positivo, diz-se que houve lucro e se negativo, verificou-se prejuízo.

No capítulo relativo à Demonstração do Resultado do Exercício o assunto está abordado com maior profundidade. Porém, antes de seguir, conceituamos, superficialmente, os termos antes utilizados: Receita, Custo ou Despesa, Ganho ou Perda.

Receitas

Os componentes positivos do resultado são as receitas. Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou de direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou de títulos e de outros ganhos eventuais.

Receitas são contas de resultado credoras. São também conhecidas como contas diferenciais credoras. São chamadas de componentes positivos pois a obtenção de uma receita resulta num aumento de patrimônio líquido.

Ganhos

São resultados não-operacionais, representados, normalmente, pela venda de ativo permanente - investimentos ou imobilizado. No caso de venda de bem do imobilizado, haverá ganho, se o valor da alienação for superior ao valor contábil do bem vendido. O ganho na venda de ativo permanente - investimento - verificar-se-á se a venda do investimento for superior ao Valor Líquido Contábil.

Todos os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente englobam os ganhos ou perdas de capital.

Maiores detalhes sobre os ganhos ou perdas serão apresentados no item que trata dos resultados não-operacionais.

Custos e Despesas

As despesas, por gerarem diminuição no Patrimônio Líquido, são denominadas de componentes negativos do resultado. Entende-se por despesa, o consumo de bens ou serviços, que, direta ou indiretamente, deverá produzir uma receita. A despesa é realizada com o objetivo de obter uma receita cujo valor seja superior à diminuição que a primeira provoca no Patrimônio Líquido, conseguindo, desta forma, um aumento da situação líquida.

Perdas

Todos os resultados negativos na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente representam perdas de capital.

O SISTEMA CONTÁBIL: REGISTRO DE TRANSAÇÕES

TEORIA DAS CONTAS

CONTA

Define-se conta como a representação gráfica da relação débito-crédito de um fato administrativo.

Na representação gráfica da conta deve constar, necessariamente, a data e o histórico do fato administrativo em linguagem concisa e o valor monetário registrado e débito ou a crédito.

A conta terá um título previsto no Plano de Contas da empresa e deve indicar, de forma precisa, a natureza dos elementos do patrimônio (bens, direitos, obrigações, capital dos proprietários) ou do resultado (receita e despesa).

Exemplo:

CONTA - MÓVEIS DE ESCRITÓRIO					
DATA	N/ aquisição de uma máquina de escrever marca Olivetti, conforme NF. N° 001 de	DÉBITO	RÉDITO DIC	D/C	SALDO
20/5	Olivetti S/A	8.000,00	-	D	8.000,00

MÉTODOS DAS PARTIDAS DOBRADAS

Os métodos das Partidas Dobradas, consagrado universalmente, consiste no princípio: para todo DÉBITO em uma conta, há, simultaneamente, CRÉDITO em outra.

Em nenhuma hipótese pode configurar-se valor a débito de uma conta sem que se verifique crédito, do mesmo valor, em outra.

O que importa são as indagações para determinação do débito ou do crédito relativo ao fato administrativo.

PARA O DÉBITO

A empresa recebeu o quê?
A empresa tem direito de receber o quê?

PARA O CRÉDITO

A empresa entregou o quê?
A empresa tem obrigação de pagar o quê?

Exemplos:

a . Aquisição de Mercadorias, a dinheiro, por.....$ 200.000
A empresa recebeu o quê?
Resposta: Mercadorias.

Procedimento Contábil: a empresa registrará o valor de $ 200.000 em uma conta do ativo que evidencie " Estoque de Mercadorias".

A empresa entregou o quê?
Resposta: Dinheiro.

Procedimento Contábil: a empresa registrará a crédito o valor de $ 200.1 em uma conta que traduza os disponíveis existentes para livre e imediata movimentação.

CAIXA		MERCADORIAS	
250.000	200.000	200.000	

Observação:

Por hipótese, a empresa possuía disponíveis em caixa de $ 250.000 antes da realização do fato administrativo exemplificado. Os disponíveis tiveram redução de $ 200.00, em virtude de aquisição de mercadorias para estoque.

Outro método que deve ser aplicado para o atendimento do processo de registro contábil de um fato administrativo consiste das indagações conjugadas em busca da resposta certa:

PLANO DE CONTAS

PLANO GERAL DE CONTAS

Toda obra exige estudo prévio, elaboração de programa e estabelecimento de detalhado plano de ação.

O arquiteto, antes de iniciar uma construção, elabora seu plano, fazendo da obra a ser construída.

No mundo moderno, caracterizado pela organização e racionalização de todas as atividades, não se concebe qualquer empreendimento sem plano prévio de ação.

Na direção de uma empresa esse plano é ainda mais útil, havendo necessidade de se estabelecerem normas de conduta e de se criarem métodos eficazes que possibilitem informações amplas e exatas. Essas informações emanam dos registros contábeis e daí a necessidade de uma planificação da Contabilidade, de forma que esta possa alcançar sua finalidade com eficiência e exatidão.

O plano de contas é um dos aspectos mais importantes da organização contábil, e se destina a orientar o registro das operações, oferecendo a vantagem de uniformização das contas utilizadas em cada registro.

O plano é um elenco de todas as contas que se prevê sejam necessárias aos registros contábeis de uma entidade. Compreende-se, contudo, que ele não pode ser rígido e inflexível, devendo, pelo contrário, permitir todas as alterações que se mostrarem necessárias por ocasião de sua utilização.

A rápida evolução da economia moderna tem gerado constantes modificações e aperfeiçoamentos na legislação comercial e fiscal. Isso exige a criação de novas contas, o cancelamento de algumas e o desdobramento de outras, de forma que os registros contábeis acompanhem a evolução dos fatos e permitam a constante atualização dos elementos de informação.

Os planos variam para cada tipo de organização e de acordo com as circunstâncias. A mesma conta poderá ser classificada de maneiras diferentes, segundo a natureza da entidade, pois o mesmo bem patrimonial pode constituir ativo imobilizado em uma empresa e realizável em outra.

Assim, embora possamos sugerir um plano de contas, será apenas em linhas gerais, a título de informação, porquanto para cada caso concreto deve haver um plano que difira dos outros em seus pormenores. depende de vários fatores e pode ser considerada sob diversos pontos de vista. Para que seja perfeito, o tanto, certos princípios gerais que são comuns a todas as classificações, tais como:

a. o plano deve ser completo e atender às necessidades específicas de cada empresa;
b. a classificação deve partir sempre dos grupos mais gerais para os mais particulares (temos, por exemplo, o grupo genérico do ativo, que se subdivide em grupos cada vez mais específicos);
c. os títulos utilizados para as contas devem indicar com clareza o que elas vão representar, assim como um grupo mais geral a que pertencem;
d. além dos títulos, as contas devem também ser identificados por um código. Quando o registro é feita através de computador, basta a indicação do código da conta, sendo seu título identificado através do livro "Registro de Códigos de Números ou Abreviaturas";
e. deve-se deixar sempre margem para ampliação, atendendo-se a possíveis necessidades futuras";
f. as contas devem, sempre que possível, ser classificadas na mesma ordem e nos mesmos grupos em que eles devem aparecer nas demonstrações do Resultado do Exercício – para facilitar a elaboração desta.

As contas devem ainda ser classificadas por vários departamentos ou seções da empresa, considerando-se separadamente os resultados de cada uma,

Qualquer que seja o sistema de codificação adotado, deve ser de tal forma que a inclusão de qualquer conta nova não afete a numeração das demais. A classificação decimal permite a inclusão de contas até um número de 10 para grupo específico.

A codificação centesimal, ou a utilização de código que utilize algarismo e letras, pode ser mais flexível que o sistema decimal.

No plano apresentado, adotamos um critério misto, em que a classificação é decimal até a subdivisão dos grupos, seguido do número distintivo da conta, separado por um ponto, o qual pode progredir indefinidamente, comportando qualquer número de contas.

IMPORTÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS

O valor dos registros contábeis é, preciosamente, o de dar informações exatas sobre a situação patrimonial, os gastos, as rendas e o resultado da atividade econômica.

Para que o capital tenha o rendimento esperado, e alcance a empresa sua finalidade, é necessário que ele seja aplicado com critério e conhecimento da proporcionalidade que deve existir entre os diversos componentes do patrimônio, tais como: disponibilidades, exigibilidades, imobilizações, capital, etc.

Uma perfeita classificação de contas no plano muito pode contribuir para que a Contabilidade possa atingir seu fim principal, que é o de fornecer informações sobre a situação patrimonial e suas variações.

Daí a importância da classificação das contas em grupos tais que permitam a comparação entre si, ponto em evidência a proporcionalidade entre bens, direitos e obrigações.

Essa comparação e o que estudamos em nosso livro Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços,

PLANO DE CONTAS

1 - ATIVO

1.1 - Ativo Circulante
1.2 - Ativo Realizável a Longo Prazo
1.3 - Ativo Permanente
1.4 - Ativo Pendente ou Contingente (1)
1.5 - Compensação

2 - PASSIVO

2.1 - Passivo Circulante
2.2 - Passivo Exigível a Longo Prazo
2.3 - Resultados de Exercícios Futuros
2.4 - Patrimônio Líquido
2.5 - Compensação

1 - ATIVO

11 - ATIVO CIRCULANTE

111 - DISPONÍVEL
1111- Caixa
1112 - Bancos Conta Movimento
1113 - Títulos Vinculados ao Mercado Aberto
1114 - Numerário em Trânsito

112. DIREITOS (CRÉDITOS OPERACIONAIS)

1121 Duplicatas a Receber
1121 01 Duplicatas Descontadas(2)
1121 02 Duplicatas Descontadas (2)
1121 03 Provisões por Devedores Duvidosos

1122 Outros Créditos Mercantis
1121 01 Contas a Receber
1122 02 Títulos a Receber
1123 03 Notas Fiscais a Faturar

1123 Débitos de Coligadas e Controladas (3)

1124 Débitos de Empregados e Acionistas
1124 01 Adiantamentos de Salários
1124 02 Adiantamentos para Despesas de Viagem
1124 03 Débitos de Acionistas (ou Cotistas) (3)

1125 Adiantamentos
1125 01 Adiantamentos a Fornecedores
1125 02 Adiantamentos a Advogados
1125 03 Outros Adiantamentos

1) As contas representativas do Ativo Pendentes ou Contingente e as Contas de Compensação não estão previstas nos grupos de contas indicados pela Lei n° 6.404176, omissão que comentaremos oportunamente.

(2) Saldos credores, dedutíveis da conta Duplicadas a Receber.

(3) A lei n° 6.404176 estabelece que os débitos de empresas controladas e coligadas, bem como de acionistas, somente são classificadas no Ativo Circulante quando decorrentes de operações comerciais com a empresa.

1126 Antecipações a Recuperar
1126 01 Benefícios Sociais a Recuperar
1126 02 INPS sobre 13° Salário
1126 03 Impostos a Recuperar
1127 Depósitos Compulsórios

113. ESTOQUES
1131 Produtos de Revenda (Mercadorias)
1132 Produtos Acabados
1133 Produtos em Fabricação
1134 Matérias-primas
1135 Almoxarifados
1135 01 Material de Manutenção
1135 02 Combustíveis e Lubrificantes
1135 03 Outros Materiais
136 Materiais em Poder de Terceiros
1137 Importações em Andamento
1138 ICM nos Estoques(1)

114. **INVESTIMENTOS A CURTO PRAZO**

141 Aplicações Financeiras - custo
1142 Aplicações Financeiras (Correção Monetária ou Cambial ou Juros)

115. **DESPESAS DO EXERCÍCIOS SEGUINTE**

1151 Imposto de Renda Retido por Terceiros
1152 Despesas Financeiras Pagas Antecipadamente
1153 Prêmios de Seguros a Vencer
1154 Outras Despesas Antecipadas

12-ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

121 DIREITOS (CRÉDITOS OPERACIONAIS)

1212 Outros Crédito Mercantis
1213 Débitos de Coligadas e Controladas
1211 Duplicatas a Receber
1214 Depósitos Compulsórios
1215 Fundo de Garantia (não optantes)

122. INVESTIMENTOS

1221 Aplicações Financeiras (custo)
1222 Aplicações Financeiras (Correção Monetária ou Cambial ou Juros)
1223 Depósitos para Aplicações por Incentivos Fiscais
1224 Certificado de Aplicação em Fundos de Investimentos
1225 Empréstimos Compulsórios e Obrigações Eletrobrás

123. BENS NÃO DESTINADOS A USO
124 CAUÇÕES
13. ATIVO PERMANENTE
131 INVESTIMENTOS
1311 Participações em Coligadas ou Controladas

1311 01 Participações em Coligadas ou Controladas (custo)
1311 02 Participações em Coligadas ou Controladas (Ágio)

1312 Participações em Outras Empresas
1312 01 Participações em Outras Empresas
1312 02 Participações em Outras Empresas

1321 Terrenos
1321 01 Terrenos ~ Custo Corrigido

1322 Edifícios
1322 01 Edifícios - Custo Corrigido
1322 02 Edifícios - Depreciação Acumulada

1323 Máquinas e Equipamentos
1323 01 Máquinas e Equipamentos - Custo Corrigido
1323 02 Máquinas e Equipamentos ~ Depreciação Acumulada

1324 Veículos
1324 01 Veículos . Custo Corrigido
1324 02 Veículos - Depreciações Acumuladas (1)

1325 Ferramentas
1325 01 Ferramentas ~ Custo Corrigido
1325 02 Ferramentas ~ Depreciações Acumuladas (1)

1326 Móveis, Utensílios e Instalações
1326 01 Móveis, Utensílios e Instalações - Custo Corrigido
1326 02 Móveis, Utensílios e Instalações - Depreciação Acumulada (1)

1327 Imobilização em Andamento
1327 01 Imobilização em Andamento ~ Custo Corrido

1328 Imobilização Intangíveis
1328 01 Marcas e Patentes - Custos Corrigido
1328 02 Marcas e Patentes - Amortização Acumulada (1)
1328 03 Concessões Obtidas - Custo Corrigido
1328 04 Concessões Obtidas - Amortização Acumulada (1)

133 ATIVO DIFERIDO
1331 Despesas Pré-operacionais
1332 Instalações em Propriedades de Terceiros a Amortizar
1333 Fundo de Comércio Adquirido
1334 Outros Valores a Amortizar
1335 Provisão para Amortização (1)

14 - ATIVO PENDENTE OU CONTINGENTE (2)

141 DEPÓSITOS PARA RECURSOS
142 BENS SUJEITOS A ARRESTO OU SEQUESTRO JUDICIAL
143 PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS (1)

15 - COMPENSAÇÃO ATIVA (2)
151. CONTRATOS E EMPENHOS
151 01 Compras Contratadas
151 02 Contratos de Vendas
151 03 Seguros Diversos
151 04 Empreitadas
151 05 Câmbio Contratado
151 06 Serviços Contratados

152. RISCOS E ÔNUS PATRIMONIAIS

152 01 Títulos Endossados
152 02 Títulos Avalizados
152 03 Fianças a Favor de Terceiros
152 04 Imóveis Hipotecados

(1) Dedutíveis das respectivas contas.

(2) Contas não previstas na Lei n° 6.404176.

Nota: No balanço patrimonial, as contas de depreciações e amortizações acumuladas podem aparecer englobadas, dedutivamente do total das contas do ativo imobilizado. Essas contas também são corrigidas monetariamente, com as representativas dos bens do ativo permanente.

153 VALORES DE TERCEIROS
153 01 Títulos Recebidos em Caução
153 02 Títulos Recebidos para Cobrança
153 03 Garantias Diversas
153 04 Depositantes de Valores
153 05 Ações em Caução
153 06 Mercadorias em Consignação

154 VALORES EM PODER DE TERCEIROS
154 01 Títulos Caucionados
154 02 Títulos em Cobrança
154 03 Bens Penhorados
154 04 Consignatários
154 05 Bens Depositados com Terceiros

2 - PASSIVO
21 - PASSIVO CIRCULANTE
211 OBRIGAÇÕES OPERACIONAIS

2111 Fornecedores
2111 01 Fornecedores Locais
2111 02 Fornecedores no Exterior
2111 03 Duplicatas a Pagar

2112 Instituições Financeiras
2112 01 Financiamentos Locais
2112 02 Bancos Conta Vinculada
2112 03 Financiamentos no Exterior
2112 04 Encargos Financeiros a Pagar - Locais
2112 05 Encargos Financeiros a Pagar - Exterior
2112 06 Títulos a Pagar

1213 Obrigações Trabalhistas
2113 01 Ordenados e Salários a Pagar
2113 02 Contribuições Sociais e Recolher

2114 Obrigações Fiscais
2114 01 IPI
2114 02 ICM
2114 03 Imposto de Renda Retido na Fonte
2114 04 Outros Impostos

2115 Empresas Coligadas e Controladas
2116 Diretores e Administradores
2117 Acionísta (ou Cotistas)
2118 Outras Obrigações
2118 01 Contas a Pagar
2118 02 Adiantamentos de Clientes
2118 03 Títulos a Pagar

212 OBRIGAÇÕES PROVISIONADAS

2121 Provisão para Imposto de Renda
2122 Provisão para 13° Salário
2123 Provisão para Férias de Empregados
2124 Provisão para IOF a Recolher
2125 Provisão para Gratificações e Participações
2126 Outras Provisões

22 - PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

221 OBRIGAÇÕES OPERACIONAIS

2211 Fornecedores
2212 Instituições Financeiras
2213 Empresas Coligadas e Controladas
2214 Diretores e Acionistas (ou Cotistas)
2215 FGTS - Não Optantes
2216 Debêntures
2217 Credores Diversos

23 - RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

231 RESULTADO DIFERIDO
2311 receitas Diferidas
2312 Custo Diferido (1)

232 LUCRO A REALIZAR

24 - PATRIMÓNIO LÍQUIDO

241 CAPITAL SOCIAL
2411 Capital subscrito
(-) 2412 Capital a Realizar

Alternativa para Sociedades de Capital Autorizados	
241 CAPITAL SOCIAL	
2411 Capital Autorizado	
(-)	2412 Capital a Subscrever
2413 Capital Subscrito e Realizado	
(-)	2414 Ações em Tesouraria

242 RESERVAS DE CAPITAL
2421 Ágio sobre Capital
2422 Partes Beneficiárias e bônus de Subscrição
2423 Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures
2424 Doações e Subvenções para Investimentos
2425 Correção Monetária do Capital Realizado
2426 Correção Monetária das Reservas de Capital (2)

243 RESERVAS DE REAVALIAÇÃO
2431 Realização do Ativo
2432 Correção das Reservas de Reavaliação (2)

244 RESERVAS DE LUCRO
2441 Reserva Legal
2442 Lucros Suspenso
2443 Reservas de Lucro a Realizar
2444 Reservas Estatutárias
2445 Reservas para Contingências
2446 Reservas para Investimentos
2447 Correção das Reservas de Lucro

245 LUCROS E PERDAS
2451 Saldo à Disposição da Assembleia Geral
2452 Correção do Saldo
2453 Ajustes de Exercícios Anteriores

(1) Dedutíveis das respectivas contas.

(2) Segundo a Lei 6.404176, a correção monetária das contas do patrimônio líquido são creditadas diretamente nas respectivas contas, com exceção do capital, cuja correção permanece em conta de Correção Monetária do Capital, até sua incorporação ao capital, na primeira A .G.O . que aprovar o balanço.

25 - COMPENSAÇÃO PASSIVA (1)

251 CONTRATOS DE EMPENHOS
251 01 Contratos de Compras
251 02 Vendas Contratadas
251 03 Contratos de seguros
251 04 Contratos de Empreitadas
251 05 Contratos de Câmbio

252 RISCOS E ÓNUS PATRIMONIAIS
252 01 Endossos para Descontos
252 02 Avais Concedidos
252 03 Fianças Concedidas
252 04 Hipotecas

253 VALORES DE TERCEIROS
253 01 Credores para Títulos Caucionados
253 02 Credores por Títulos em Cobrança
253 03 Valores de Terceiros em Garantia
253 04 Depósitos de Terceiros
253 05 Caução da Diretoria
253 06 Consignadores

254 VALORES EM PODER DE TERCEIROS
254 01 Endossos para Caução
254 02 Endossos para Cobrança
254 03 Penhor de Bens
254 04 Mercadorias Consignadas
254 05 Depositário de Bens

31 - RECEITAS OPERACIONAIS

311 VENDAS
3111 Vendas de Mercadorias
3112 Vendas de Produtos
3113 Serviços

312 DEDUÇÕES DAS VENDAS
3121 Devoluções
3122 Abatimentos
3123 Imposto Incorporado nas Vendas

32 - RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

321 RECEITAS DE PARTICIPAÇÕES
3211 Dividendos
3212 Aumento do Valor das Ações de Outras Companhias
3213 Ações Bonificadas

322 RECEITAS DIVERSAS
3221 Receitas de Aluguéis
3222 receitas de Comissões
3223 Superveniências Ativas
3224 Lucro na Venda de Bens Patrimoniais
3225 Rendas Extraordinárias

323 RECEITAS EVENTUAIS
3231 Recuperação FGTS
3232 Recuperação de Materiais
3233 Recuperação de Despesas
3234 Reversão de Provisões

(1) Contas não previstas na Lei n° 6.404176.

324 RENDAS DIVERSAS - NÃO TRIBUTÁVEIS
3241 Lucro em Participações em Outras Companhias

4 - CUSTO E DESPESAS

41 - CUSTOS DAS VENDAS (1)
4101 Custo das Mercadorias Vendidas
4102 Custo dos Serviços Prestados

42 - DESPESAS COM VENDAS
4201 Comissões sobre Vendas

4202 Bonificações a Compradores
4203 Fretes e Carretos
4204 Descontos Concedidos
4205 Despesas de Cobranças
4206 Propaganda e Publicidade
4207 Devedores Duvidosos
4208 Despesas Diversas com Vendas

43 - DESPESAS FINANCEIRAS (MENOS RECEITAS)
431 DESPESAS (VIDE CÓDIGO POR NATUREZA)
432 RECEITAS FINANCEIRA
4322 Descontos Óbtidos
4323 Correções Monetárias
4324 Rendimento em Operações de Open Market
4325 Rendimentos em Depósito a Prazo Fixo
4326 Juros por Letra de Câmbio
4327 Juros por Outras Aplicações

44- DEPRECIAÇÕES
441 DEPRECIAÇÕES DE BENS INDUSTRIAIS(MENOS PARTE INCORPORADA AO CUSTO DE PRODUÇÃO)
442 DEPRECIAÇÕES DE BENS ADMINISTRATIVOS

45 - DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS
451 DESPESAS (VIDE CÓDIGO POR NATUREZA DE GASTO)

46 - DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
461 PERDAS DIVERSAS
462 MULTAS TRIBUTÁRIAS
463 CUSTOS RELATIVOS A RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

47 ~ CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÓNIO
471 CONTRAPARTIDA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO
472 CONTRAPARTIDA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO PERMANENTE

48~IMPOSTO DE RENDA

49 - PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS
491 Participações de Empregados
492 Participações de Administradores

(1) Na demonstração do resultado do exercício, as contas de Custos das Vendas aparecem
dedutivamente das Contas de Receitas Operacionais.

SUBCÓDIGO POR NATUREZA
(A ser usado com as Contas de despesas Grupos 41 a 46)

*01 - Aluguéis de imóveis, inclusive despesas com estes (condomínio).
*02 - Aluguéis de Equipamentos, Veículos, Máquinas de Escritório (Leasing).
03 - Abatimentos, Descontos e Bonificações.
*04 - Anúncios e Publicações
*05 - Assistência Social aos Empregados (Médica, Hospitalar, Dentária, Auxiliar Natalidade, Brinde, Promoções).
06 - Associações de Classe (anuidades, Mensalidades, Contribuições).
*07 - Alimentação do Trabalhador (Lei n° 6.321).
*08 - Assistência Técnica, Científica ou Administrativa, Nacional.
*09 - Assistência Técnica, Científica ou Administrativa, Estrangeira.
10 - Consumo de Água e Gás.
11 - Condução.
*12 - Contribuições e Prev. Sociais (INPS, FGTS, 13° Salário, Férias, Salário-Educação,Seg. Acid. Do Trabalho, Salário-família).
*13 - Contribuições ao Sindicato Patronal.
*14 - Comissões.
*15 - Combustíveis e Lubrificantes.
*16 - Correção Monetária de Financiamento do Imobilizado.
17 - Donativos.
18 - Despesas com (móveis Não Produtivos.
19 - Diferenças de inventário.
*20 - Doação à Fundação Mobral.
*21 - Diferenças de Câmbio.
22 - Despesas Legais e Judiciais (taxas, autenticações, certidões).
23 - Despesas com Importações (não alocáveis a importações em andamento).
24 - Despesas Financeiras e Bancárias (comissões, correção monetária, despesas de desconto, despesas com contratos de financiamento, IOF).
25 - Despesas de Cobrança.
*26 - Depreciações (valor histórico e correções).
27 - Desvalorizações.
28 - Demitidos (aviso prévio, férias).
29 - Despesas de Comunicação (telefone, telex, correio, telegrama, portes do correio, malotes).
*30 - Energia Elétrica.
31 - Férias.
32 - Formação Profissional (Lei n° 6.297).
*33 - Fretes, Carretos e Despachos.
34 - Gratificações.
*35 - Honorários da Diretoria.
*36 - Honorários do Conselho.
37 - Impostos e Taxas Estaduais Diversas, Federais Diversas, Municipais, Predial, Territorial, Emolumentos.
38 - Imposto de Circulação de Mercadorias.
39 - Imposto Sobre Produtos Industrializados.
40 - Imposto Sobre Serviços.
41 - Impressos e Material de Escritório (inclusive desenho e de engenharia).
42 - Juros.

* Títulos da Declaração de rendimentos - Pessoa Jurídica.

Nota: Por questão de método e melhor identificação das contas segundo seu código, colocamos, no plano de contas, as contas de receitas seguidas das de despesas. Para efeito da demonstração do resultado do exercício, entretanto, essas contas aparecem em uma ordem diferente, como veremos quando estudamos as demonstrações contábeis.

43 - Juros sobre Empréstimos no Exterior.
44 - Jornais, Livros e Revistas.
45 - Licença de Veículos.
46 - Limpeza e Conservação.
47 - Manutenção (elétrica, hidráulica, veículos).
48 - Mantimentos.
49 - Material de Proteção (incêndio, proteção pessoal, uniformes).
50 - Mão-de-obra Temporária (inclusive encargos).
*51 - Ordenados (horas-extras, abonos, ajuda de custos, gratificações, prêmios).
52 - PIS - Programa de Integração Social.
*53 - Perdas Extraordinárias.
54 - Promoção de Vendas.
55 - Publicidade e Propaganda (prospectos, brindes, publicidade em jornais, revistas, rádios, TV).
56 - Recrutamento e Seleção de Pessoal (anúncios, agências, atestados).
57 - Refeições.
58 - Refeições - crédito de refeições vendidas.
59 - Representações (gastos com representações).
*60 - Royalties.
*61 - Salários (salários normais, extras, prêmios, ajuda de custos).
*62 - Seguros (vida em grupo, c/ roubo, c/ incêndio, Acidentes Pessoais, Valores em Trânsito).
*63 - Serviços Prestados por Terceiros - Pessoas Físicas.

64 - serviços prestados por terceiros - Pessoas Jurídicas.
*65 - Viagens e Estadas.
66 - 13° Salário.
67 - Resultado na Baixa de Bens Imobilizados.
68 - Amortizações.
69 - Créditos (transferência para custo).

ESCRITURAÇÃO

DEFINIÇÕES

ESCRITURAÇÃO é o registro dos fatos contábeis, segundo os princípios e normas técnico contábeis, tendo em vista demonstrar a situação econômica-patrimonial da entidade e os resultados por ela obtidos no exercício.

LANÇAMENTO é o registro de um fato contábil. Ao conjunto dos lançamentos chamamos escrituração.

FATO CONTÁBIL é toda ocorrência que se verifica no patrimônio e lhe traz variações, especificas ou quantitativas. São fatos suscetíveis de contabilização e por isso denominamos contábeis.

Os fatos contábeis classificam-se em:

Permutativos ou Compensativos - quando ocorrem alterações meramente qualitativas nos componentes patrimoniais.

Modificativos - quando as variações patrimoniais são quantitativas e provocam alterações na situação líquida do patrimônio.

Mistos ou compostos - quando ocorrem concomitantemente variações qualitativas e quantitativas.

FÓRMULAS DE LANÇAMENTO

Vimos que o lançamento deve sempre indicar o DEVEDOR ou o CREDOR, representados pelas contas.

O mesmo lançamento podem entretanto, apresentar mais de uma conta debitada ou mais de uma conta creditada. Podemos usar, nestes casos, a expressão Diversos, que não é conta, mas apenas indica a existência de mais de uma conta debitada ou creditada.

Daí a existência de quatro fórmulas de lançamentos no Diário, de acordo com o número de contas debitadas ou creditadas.

1 FÓRMULA

QUANDO APARECE APENAS UMA CONTA DEBITADA E UMA CREDITADA

Exemplo
LANÇAMENTO: Compra de mercadorias a prazo
Arroio do Meio, 4 de setembro de 20..
D MERCADORIAS '
C FORNECEDORES
Danilo Todesquini
M/ compra de mercadorias conforme s/ nota 1986
18.000

2ª FÓRMULA

QUANDO APARECE UMA CONTA DEBITADA E VÁRIAS CREDITADAS

Exemplos
LANÇAMENTO: Compra de mercadorias, parte a vista e parte a prazo
Arroio do Meio, 5 de setembro de 20..
D MERCADORIAS
Compra de mercadorias a J. Gouveia, conforme 30.000
S/ nota n° 2849 12.000
C CAIXA
M/ pagamento a vista

C DUPLICATAS A PAGAR
M/ aceite para 4-10-20.. 18.000

3ª FÓRMULA

QUANDO APARECEM VÁRIAS CONTAS DEBITADAS E APENAS UMA CREDITADA

Exemplo:
LANÇAMENTO: Compra de mercadorias a vista e pagamento de duplicata
Arroio do Meio, 10 de setembro de 20..
D MERCADORIAS
Compras a vista de A . Santos, conforme
S/ nota 1984 22.500

D DUPLICATAS A PAGAR
Pagamento da duplicada de J. Gouveia
C CAIXA 18.000

4ª FÓRMULA

QUANDO APARECEM VÁRIOS DEBITADAS E CREDITADAS.

Exemplos:
LANÇAMENTO: Compra de diversos bens, parte a vista e parte a prazo.
Arroio do Meio, 12 de setembro de 20..

D MERCADORIAS .
Compra do saldo de mercadorias pertencentes à extinta firma
Martini & Rossi 80.000

D MÓVEIS E UTENSÍLIOS
Idem de móveis: 8.000
2 máquinas de escrever 3.500
1 máquina de calcular 12.000
Prateleiras e balcões 2.500
26.000 106.000
Mesas e cadeiras

C CAIXA
Pago a vista 50.000

C DUPLICATAS A PAGAR
MI aceite de um título com
vencimento ...../...../..... 56.000 106.000

DIÁRIO

O regime contábil da operação inicia-se pelo seu lançamento em um livro especial denominado Diário.

Nesse livro fazemos uma descrição sucinta da operação, informando seu valor e a data em que foi efetivada, e dando especial destaque às contas devedoras e credoras.

Conforme ainda teremos oportunidade de mostrar, o lançamento no Diário constitui o registro contábil básico, do qual todos os demais derivam.

O registro das operações no Diário é feito sequentemente, obedecendo-se rigorosa ordem cronológica. Essa ordem é de grande utilidade, principalmente para eventual revisão dos lançamentos.

O lançamento no livro Diário deve conter, na ordem em que são costumeiramente registrados, os seguintes elementos.

- DATA
- CONTA (S) DEVEDORA (S)
- CONTA (S) CREDORAS (S)
- HISTÓRICO (descrição resumida da operação)
- VALOR MONETÁRIO

Exemplo de Diário

	S. Paulo,10 de janeiro de 20..			
5	*Caixa*			
22	*A PRESTAMISTAS*			
	a José Manuel			
	Seu pagamento			
	Carnê/Maio			*3.500,00*
	Diversos			
5	*a CAIXA*			
	pelos pagamentos de hoje			
41	*FORNECEDORES*			
	J.Mendes, dupl. 4567	*2.000,00*		
	L. Carlo, dupl. 1987	*500,00*	*2.500,00*	
53	*Salários a Pagar*			
	Pagamento de líquido		*8.000,00*	*10.500,00*

RAZÃO

É um livro fundamental para a escrituração embora seja facultativo, isto e, não é exigido por lei.

Também é sistemático, cronológico e sintético.

É sistemático porque cada página é destinada ao registro de uma conta.

O fato de ter sua escrituração efetuada obedecendo a sequência de dia, mês e ano, torna-o um livro cronológico.

Ele registra as operações realizadas de forma resumida, sintetizando os lançamentos do livro Diário, sendo, portanto, um livro sintético.

Elementos do lançamento no livro Razão:
- nome da conta devedora ou credora;
- data da operação;
- nome da conta devedora ou credora, conforme o lançamento;
- saldo (em todos os modelos de razão apresentam a coluna saldo)

O resumo do Razão - denominado Razonete, representado pela reunião dos saldos de todas as contas nele inscritas, é o elemento básico do qual - depois dos necessários ajustes - se extraem o Balanço Patrimonial e a Demonstração do resultado do Exercício.

São os seguintes os modelos de folhas do Razão;

Modelo n° 1

DÉBITO				CONTAS CORRENTES						CRÉDITO	
Datas		Histórico		diário	Import.	Datas		Histórico		Diário	
Jun.	15	a	Caixa	2	6.500	Jun.	10	de	Caixa		
										2	5.000
							16	de	duplicatas a receber	3	
											3.850

Modelo n. 2

CAIXA								
Data		Histórico			Débito	Crédito	Saldo	D/C
Jan.	1	a	Capital	1	100.000		100.000	D
“	10	de	Diversos	1		55.000	45.000	D
“	“	a	Mercadorias	2	9.500		54.500	D
“	31	de	Mercadorias	2		12.000	42.500	D

No modelo n° 1, a folha está dividida em duas partes: uma parte o débito e outra para o crédito.

Em cada lado há as seguintes colunas: uma para a data, com subdivisões para o dia e mês; uma para o histórico, com subdivisão à esquerda para a preposição a ou de (quando a conta for debitada colocamos a preposição a, quando creditada a preposição de); uma para o número de folha em que será o lançamento do Diário e, finalmente, uma coluna para as importâncias.

Nos histórico coloca-se, no lado do débito, o título da conta credora, e no lado do crédito o da conta devedora.

Este é o modelo chamado de colunas justapostas.

O modelo n° 2 distingue-se do n° 1 pelo seguinte: as datas e o histórico, no débito ou no crédito, são indicados na mesma coluna, separando-se apenas as importâncias do débito e crédito; há ainda uma coluna para o saldo, que pode ser extraído após cada lançamento. Na última coluna coloca-se a inicial D ou C, conforme seja o saldo devedor ou credor.

É o modelo chamado de colunas contíguas.

CAIXA

É outro livro de grande importância, no qual são registradas todas as entradas e saídas de dinheiro, entendendo-se como dinheiro, também, os cheques.

Como "entrada", ou "débito" de Caixa, são registrados todos os recebimentos em dinheiro ou cheques; são escriturados, inclusive, os cheques emitidos pela própria empresa, para pagamento a terceiros, ou para transferência de depósito, de um Banco para outro.

Como "saída", ou "crédito" de Caixa, são registrados todos os pagamentos, inclusive aqueles feitos com cheques emitidos pela própria empresa; são registrados, também, como saída, os depósitos (em dinheiro e cheques) feitos em Bancos.

O saldo do livro Caixa deve corresponder exatamente à existência física em poder do responsável pela Caixa, que pode ser composta pelos seguintes valores:

a) dinheiro, em moeda corrente;
b) cheques recebidos e ainda não apresentados aos respectivos Bancos para resgate ou depósito;
c) cheques emitidos pela própria empresa para pagamento de faturas, despesas, salários, etc., ou para depósito em outro Banco, ainda pendentes de conclusão da respectiva operação.

O Caixa é habitualmente um livro auxiliar ou facultativo, mas pode, entretanto, torna-se um "Diário-Auxiliar". Para isso, bastará que se revista das formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para o Diário.

Como Diário-Auxiliar, os lançamentos nele registrados não necessitarão ser reproduzidos no Diário Geral, bastando inscrevê-los por meio de resumo diário, semanal e até mensal.

Há diversos modelos de livro Caixa, que variam de acordo com as necessidades da empresa. Algumas adotam boletins de caixa, nos mesmos modelos dos livros, porém em duas vias, sendo uma fixa e outra destacável. Apresentam a vantagem de se poder remeter uma via à administração, ficando a cópia em poder do caixa. O livro nesse particular, apresenta dificuldades. Outra vantagem é a de que o boletim pode ser remetido à seção de Contabilidade, com os comprovantes para registro, evitando fazer fichas para esses lançamentos.

Damos a seguir um modelo de livro Caixa (modelo n°1), no qual o saldo é extraído mensalmente. Como já dissemos, porém, nas empresas de grande movimento o saldo é extraído diariamente.

19	1	a			10					
			CAPITAL		jan.	10	de	MÓVEIS E		
			Importância que					UTENSÍLIOS		
			constitui m/ capital	100.000				nota 1.467, da		
								Carpintaria		
								Brasil SIA	10.000	
					"	10	de	COMPRAS DE		
	10	a	VENDAS DE					MERCADORIAS		
			MERCADORIAS					Nota 2.765, de		
								A. Lima & Cia	45.000	
			vendas à vista	9.500	"	31	de	DUPLICATAS A		
								PAGAR,		
								Pagas as seguintes		
								duplicatas: 19.876,		
								da SIA Construções		
								Técnicas	10.000	11.365
								45.361, Fernando		66.365
								Rubano	1.365	43.134
				109.500						109.500
Fev.	1		Saldo anterior	43.134				Saldo		

Nesse exemplo foram colocados os títulos das contas debitadas e creditadas, o que, entretanto, não é obrigatório. Pode-se colocar apenas o histórico pois nas empresas de grande movimento financeiro os títulos são muitos, e nem sempre o caixa sabe utilizar devidamente o plano de contas.

A classificação dos fatos por contas é tarefa geralmente afeta ao Departamento de Contabilidade.

É também comum não se lançarem as operações diretamente no livro, e sim em fichas, que são transcritas no Diário-Caixa, livro revestido de todas as formalidades exigidas para o Diário.

Como já dissemos, há mais de um modelo de Caixa. O modelo a seguir é muito usado para boletins de caixa. Nele registraremos as operações sem os títulos das contas.

Data		OPERAÇÕES	Importâncias		
Mês	dia		Parciais	Débito	Crédito
Jan.	1	Importância que constitui			
		m/ capital		100.000	
"	10	Compra de prateleiras,			
		conforme nota 1.467, da			
		Carpintaria Brasil SIA			10.000
"	10	Idem mercadorias, nota 2.765 de			
		A. Lima & Cia Ltda.			45.000
"	10	Venda à vista		9.500	
"	31	Pagas as seguintes duplicatas:			
		19.876 da SIA Construções			
		Técnicas	10.000		
		45.361 de Fernando Rubano	1.365		11.365
				109.500	66.365
					41.134
		Saldo			
				109.500	109.500
	1	Saldo anterior		43.134	

A primeira das três colunas das importância é utilizada para parcelas, tanto do débito como do crédito, por economia de espaço. O total é colocado no débito ou no crédito, e apenas estas duas colunas são somadas para extrair o saldo.

12. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – BALANÇO PATRIMONIAL, DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS, DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA E DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO. 13. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – CONTEÚDO, FORMA DE APRESENTAÇÃO E EXIGÊNCIAS LEGAIS DE INFORMAÇÕES. 14. AJUSTES, CLASSIFICAÇÕES E AVALIAÇÕES DOS ITENS PATRIMONIAIS EXIGIDOS PELAS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS ADOTADAS NO BRASIL TRAZIDAS PELA LEI FEDERAL Nº 11.638/07 E LEI FEDERAL Nº 11.941/09.

EXERCÍCIO SOCIAL

RESUMO

Dá-se o nome de exercício social à gestão desenvolvida pela administração dentro do período administrativo. Não obstante a gestão seja contínua, pois a administração não sofre solução de continuidade, podemos medir os resultados da administração, sob o aspecto econômico-financeiro, dentro do período administrativo.

REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA

Quando considerados, na apuração dos resultados do exercício, apenas os pagamentos e recebimentos efetuados, temos o chamado Regime de Caixa.

Quando registramos, entretanto, como resultado do exercício, o que é de sua competência, sem considerar se foram pagos ou recebidos, fica configurado o chamado Regime de Competência.

Ao conjunto dos fatos de natureza econômica, ocorridos nesse período, damos o nome de exercício.

O lucro nas empresas, e o equilíbrio financeiro, nas entidades com fins ideais, são os objetivos da administração em cada exercício.

Este é, portanto, a medida dos resultados da gestão econômica no período administrativo.

O BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

Para que você possa verificar, comprovar, se seus lançamentos estão corretos, se não há engano quanto a valores, e mais prático que você utilize o chamado Balancete de Verificação.

Esta peça, aliás, permitirá que você verifique se está havendo igualdade dos saldos devedores com saldos credores e, na sua conclusão lógica, se os lançamentos feitos no Diário e transcritos nas fichas Razão estão corretos.

Isso é mais próprio que o gráfico patrimonial.

O gráfico do balancete é o seguinte:

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO Levantado em ..... de ..... de 19				
CONTAS			SALDOS	
			Devedores	Credores

O BALANÇO PATRIMONIAL

O levantamento do Balanço Patrimonial de empresas comerciais, industriais e de prestação de serviços, obedece às mesmas regras básicas, como será visto no tópico (Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos).

Depois, uma empresa industrial ou comercial pode ainda prestar algum tipo de serviço a seus clientes. Há mesmo empresas que atuam nos 3 setores da atividade econômica, obtendo receitas e contraindo despesas nestas áreas. No que diz respeito ao Balanço Patrimonial, poucas são as características a serem destacadas. Entretanto, no que se refere à apuração do resultado há diferenças importantes a serem observadas.

CONCEITO DE BALANÇO PATRIMONIAL (BP)

O Balanço patrimonial é a peça contábil que tem por finalidade evidenciar a posição financeira da empresa em determinado momento. Tal momento, na maioria das vezes, é o último dia do ano civil: 31 de dezembro. Entretanto, não há a obrigatoriedade de ocorrer assim. Uma determinada empresa, pode, mensalmente, trimestralmente, semestralmente, etc. levantar a posição do seu patrimônio. Daí o nome *"Balanço Patrimonial",* já que se evidencia o patrimônio.

A IMPORTÂNCIA DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para se analisar os valores do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, é fundamental que tais dados estejam sintetizados em termos adequados para que se possa conhecer a posição do patrimônio, bem como as variações ocorridas de um período para o outro.

Como já foi visto, a cada contábil-administrativo registrado, ocorre a equação patrimonial. Tal igualdade se deve ao princípio das partidas dobradas, como também já estudamos.

Para os elementos patrimoniais sejam adequadamente registrados de forma a propiciar um balanço patrimonial tecnicamente bem feito, é necessário a utilização de um *"Plano de Contas'*

A FORMA DE APRESENTAR O BALANÇO PATRIMONIAL (BP)

Existe uma padronização para alguns tipos específicos de empresas. É o caso dos bancos, das Cias. de Seguros, das Cooperativas, etc. A Lei 6.404/76, que disciplina as Sociedades por Ações, em seu Capítulo XV, define a forma de apresentarmos as demonstrações financeiras.

CLASSIFICAÇÃO DOS ELEMENTOS DO BALANÇO PATRIMONIAL - RESUMO

Abaixo damos o enquadramento dos elementos patrimoniais:

CLASSIFICAÇÃO DO ATIVO

No Ativo as contas são dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos registrados, como segue:

1. ATIVO CIRCULANTE

- As disponibilidades
  Ex.: Caixa, Bancos c/Movimento, Aplicações de Liquidez imediata (Open-Market).
- Os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente. Isto é, no prazo de 12 meses.
  Ex.:Duplicatas a Receber, Duplicatas descontadas, provisão p/Créditos Duvidosos, Títulos a Receber, Estoques, etc.
- As aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.
  Ex.: Despesas Diferidas ou despesas Antecipadas.

2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

As contas referentes aos bens e direitos realizáveis após o término do exercício seguinte a dos bens e direitos oriundos de negócio não operacionais realizados com coligadas, controladas, proprietários, sócios, acionistas e diretores.

Ex.: Créditos com Controladas, Créditos com Coligadas, créditos com Diretores e contas a receber após 12 meses a contar a data do balanço.

3. ATIVO PERMANENTE

- Em investimentos - as contas referentes aos bens e direitos por participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da Empresa.
  Ex.: Participações em Coligadas, Provisões para perdas, Obras de Arte, Imóveis não de Uso, etc.
- No Ativo Imobilizado, as contas referentes aos bens destinados à manutenção das atividades da Empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade Industrial ou Comercial.
  Ex.:Imóveis, Instalações, Móveis e Utensílios, Veículos, Depreciação, Exaustão e Amortização Acumulada, Marcas e Patentes, etc.
- No Ativo Diferido, as contas referentes as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive aqueles gastos ocorridos durante o período que anteceder o inicio das atividades operacionais.

CLASSIFICAÇÃO DO PASSIVO

No Passivo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados, como segue:

1. PASSIVO CIRCULANTE

- As contas referentes as obrigações da empresa a serem pagas no curso do exercício seguinte a data do balanço.
  Ex.: Empréstimos, encargos financeiros a pagar, fornecedores, impostos a recolher, salários a pagar, etc.

2. EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- As contas referentes as obrigações da empresa com vencimentos após o término do exercício social seguinte.

Ex.: Financiamentos, encargos financeiros a pagar, etc.

CLASSIFICAÇÃO DOS RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

De acordo com a Lei nº 6.404/76, serão classificadas como Resultado de Exercícios Futuros as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e das despesas a elas correspondentes.

As principais características deste grupo de contas são:

- A inexigibilidade para com terceiros.
- Ser considerado como receita de exercícios futuros, em função dos princípios contábeis da *"Realização"* e do *"Regime de Competência de Exercícios".*
- Deve ser agregado, em termos de análise, ao patrimônio liquido.

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

De acordo com a Lei nº 6 404/76, são classificadas no Patrimônio Líquido:

- Os investimentos dos proprietários na Companhia.

A criação das Reservas objetiva:

a) evitar a distribuição total dos lucros;

b) aumentar o Capital;

c) fazer face a eventuais prejuízos de exercícios futuros, etc.

As reservas devem figurar no Patrimônio Líquido ao lado do Capital Social.

AMORTIZAÇÃO

A amortização representa a redução de bens, intangíveis, registrados no grupo DIFERIDO DO ATIVO PERMANENTE, representados por Despesas pré-operacionais, despesas com pesquisas e desenvolvimento de produtos etc. Estes gastos registrados no DIFERIDO são distribuídos pelos exercícios seguintes. As parcelas distribuídas correspondem à AMORTIZAÇÃO. A amortização acumulada é demonstrada de forma dedutiva do diferido do Balanço Patrimonial. A contrapartida do registro da amortização corresponde a uma despesa do exercício.

EXEMPLO:

AMORTIZAÇÃO (DESPESA)

a AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

EXAUSTÃO

Corresponde à perda do valor de minas ou jazidas, em decorrência da utilização do direito de lavra; ou seja, da exploração.

A nada exercício é contabilizada a parcela correspondente. A parcela de cada exercício corresponde á exaustão.

A contrapartida do registro contábil é uma conta de despesas.

A exaustão acumulada é demonstrada no Balanço Patrimonial de forma dedutiva do Ativo Permanente.

Registro Contábil:

EXAUSTÃO (DESPESA)

a EXAUSTÃO ACUMULADA

- As reservas oriundas de Lucros obtidos pela Companhia.
- As reservas oriundas da Correção Monetária no próprio Patrimônio Líquido; e
- As reservas provenientes de reavaliação de Ativos.

As contas pertencentes ao Patrimônio Líquido estão assim distribuídos:

1. CAPITAL SOCIAL

As contas representativas do Capital subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

As principais contas pertencentes a este grupo são: Capital e Capital a Integralizar, além das contas: *"Capital Autorizado"; "Capital Subscrita"* e *"Capital a .Subscrever"* utilizadas pelas sociedades por ações com Capital Autorizado.

2. RESERVAS DE CAPITAL

Os valores recebidos, a título de ágio na subscrição de ações, que ultrapassarem a importância destinada à formação do Capital Social.

O produto de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

O prêmio recebido na emissão de debêntures.

As doações e as subvenções para investimento.

A correção Monetária do Capital realizado (Capital Social) enquanto não Capitalizado.

3. RESERVAS DE REAVALIAÇÃO

São as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em função de novas avaliações, com base em laudo aprovado pela Assembleia Geral de Acionistas.

Ex.: Reavaliação de imóveis, reavaliação de recursos naturais, etc.

4. RESERVAS DE LUCROS

São as contas constituídas pela apropriação de lucros da Empresa. Elas podem ser constituídas por imposição legal, por determinação estatutária e, por objetivos aprovados pelos proprietários com finalidades específicas, reservas para expansão, reservas para reposição de ativos, etc.

5. LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Os lucros ou prejuízos apurados no exercício são transferidos para a conta Lucros Acumulados e aí permanecem até se tomar decisão sobre a destinação do lucro ou amortização do prejuízo.

A DATA DO BALANÇO GERAL

As empresas são obrigadas a levantar balanço pelo menos uma vez a cada doze meses, podendo este período coincidir ou não com o ano civil. Na maioria das vezes, isso ocorre.

No caso do Balanço Geral, pelo menos dois demonstrativos financeiros são elaborados: O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE).

O Balanço Geral é levantado também em algumas situações especiais: Abertura de escrita nos casos em que a empresa já estava em funcionamento, nas liquidações, transformações, incorporações, fusões e cisões.

ETAPAS DO BALANÇO

As etapas básicas para a elaboração do Balanço são descritas abaixo:

1.º) Levantamento do balancete de verificação do razão do último mês.

2.º) Ajustes das contas.

3 .º) Encerramento das contas de resultado (receitas e despesas).

4 .º) Elaboração das demonstrações financeiras e das Notas Explicati- vas.

As etapas numeradas integram a sequência dos processos contábeis a serem utilizados.

I. LEVANTAMENTO DO BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO RAZÃO DO ÚLTIMO MÊS

Esta 1.ª etapa abrange TODAS as contas e busca a exatidão aritmética dos saldos destas. Caso se constate erro, são feitos os acertos.

II. AJUSTES DAS CONTAS

Esta 2.ª etapa se constitui no trabalho contábil mais importante do levantamento do balanço.

A escrituração contábil obedece a determinados dispositivos legais e as normas contábeis geralmente aceitas. Tais normas, buscam, basicamente obter demonstrativos contábeis-financeiros, que espelhem o mais corretamente a situação patrimonial, bem como o resultado (lucro ou prejuízo) do período.

Para que se possa atingir aqueles objetivos, é necessário efetuar os lançamentos de ajuste de modo que todas as contas fiquem com valores corretos.

Após serem analisadas todas as contas são efetuadas com os ajustes necessários.

ASPECTOS CONTÁBEIS IMPORTANTES A SEREM CONSIDERADOS NOS AJUSTES

1. Quando houver mudança de critério contábil, os efeitos positivos ou negativos são ajustados em contra-partida com a conta Lucros Acumulados. A mesma coisa deve ocorrer em caso de falhas e erros cometidos em exercícios anteriores.

Ex.: Uma nota fiscal no valor de R$ 2.000.000,00 não foi lançada pela contabilidade no exercício anterior *(2007).* Ao se descobrir o erro em *2008,* faz-se necessário que tal receita seja ajustada a crédito daquela conta. Assim:

D- Caixa, Clientes (etc.) 2.000.000,00

C- Lucros Acumulados 2.000.000,00

(Acerto efetuado em *200....)*

2. Quando existirem valores ativos e passivos decorrentes de contratos em moeda estrangeira, há a necessidade de se fazer a devida conversão e atualização cambial.

3. Os valores a receber (Ativo) e os a pagar (Passivo), quando os contratos explicitarem correção monetária e juros, devem ser atualizados e considerados.
4. Aplicação da regra: *"custa ou mercado"* o *que for menor"* para os estoques e outros valores do ativo.
5. Lançar na apuração do resultado do exercício os valores apurados no cálculo da *"equivalência patrimonial'*
6. Lançar o valor referente a Depreciação, Amortização e Exaustão.
7. Efetuar os lançamentos referentes a Correção Monetária.
8. Todos os ajustes que busquem atender às normas da Realização e da Competência de Exercícios devem ser feitos. Tais como: Apropriação de Despesas Ativadas, Ativação de Despesas Pagas com Antecipação, Constituição de Provisões, Apropriações de Receitas Passivadas, Passivação de Receitas Recebidas por Antecipação.

Após todos os lançamentos referentes aos diversos ajustes citados, lançamentos estes que são escriturados no Livro Diário e também transcritos no Livro Razão, é feito um NOVO BALANCETE de verificação antes do encerramento das contas de RESULTADOS.

Tal demonstrativo é denominado BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO RAZÃO APÓS AJUSTES.

Geralmente, os contadores preparam as NOTAS EXPLICATIVAS no momento em que fazem as partidas de ajustes, já que estas, muitas vezes, estão relacionadas com aquelas.

III. ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO

Já estudamos os dois grandes grupos de contas:
1.º das CONTAS PATRIMONIAIS
2.º das CONTAS DE RESULTADO

As contas Patrimoniais permanecem com os seus saldos a cada novo exercício social; concluímos que o saldo de uma conta Patrimonial é o valor acumulado de todos os lançamentos efetuados nesta desde o inicio das atividades da Empresa até a data vigente.

O balanço Patrimonial é constituído exclusivamente de. contas Patrimoniais, dai a sua denominação.

Já as contas de Resultado começam cada exercício com saldo nulo. Para que tais contas comecem cada exercício com saldo zero é necessário que no último dia do exercício anterior o saldo existente seja encerrado.

O encerramento das Contas de Resultado é feito mediante o lançamento de transferência dos saldos destas para a conta RESULTADO DO EXERCÍCIO. Como veremos adiante, esta última conta também é encerrada após apurarmos o RESULTADO que deverá ser positivo (Lucro) ou negativo (Prejuízo).

A base para o encerramento das contas de Resultados é o balancete de verificação depois dos ajustes (Balancete Ajustado).

Geralmente, esta fase é vista em dois blocos:
1. Apuração do Resultado do Exercício
2. Distribuição do Resultado

APURAÇÃO DO RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Necessariamente apura-se o lucro ou o Prejuízo, ao término de cada exercício social, por ocasião do encerramento das contas de resultado.

A critério da Empresa, podemos apurar resultados mensais, semestrais, etc., sem necessidade de encerrarmos as contas de resultado.

ROTEIRO DOS LANÇAMENTOS DE ENCERRAMENTOS DAS CONTAS DE RESULTADO

I. Em primeiro lugar, encerramos as contas de Resultados com SALDO DEVEDOR (AS DESPESAS). Assim:

D- Resultado do Exercício
Somatório das Contas de Despesas

C- Contas de Resultado com Saldo devedor
Cada conta de despesa pelo seu respectivo saldo

II. Em segundo lugar, vêm as contas de Resultados com SALDO CREDOR (AS RECEITAS). Assim:

D- Contas de Resultado com Saldo Credor
Cada conta de receita pelo seu respectivo saldo

C- Resultado do Exercício
Somatório das Contas de Receitas

III. Em terceiro lugar, temos as contas de Passivo. Basicamente, são de 2 tipos: O Imposto de Renda a ser pago e as participações (geralmente dos diretores ou empregados em relação ao lucro e na maioria das vezes é previsto nos contratos ou estatutos).

D- Resultado do Exercício
Valor dos encargos do Imposto de Renda e Participações que oneram o Lucro

C- Provisão para o Imposto de Renda
Valor apurado no exercício

A conta RESULTADO DO EXERCÍCIO, é popularmente conhecida pelo nome de "LUCROS E PERDAS".

Após estes últimos lançamentos, a Conta RESULTADO DO EXERCÍCIO apresentará um saldo devedor (em caso de prejuízo) ou credor (em caso de lucro). Em seguida o saldo dessa conta será transferido para a conta LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.

Este último lançamento tem uma característica especial: Faz a CONEXÃO entre as contas PATRIMONIAIS - a própria conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" é uma conta patrimonial - e as de Resultado que apuram o lucro ou o prejuízo. Em verdade, a conta em questão é o saldo do confronto das despesas e encargos com as receitas e ganhos. E assim, o ELO entre o patrimônio e o Resultado apurado no exercício.

DISTRIBUIÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Após a constituição da conta LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS, mediante diversos lançamentos, faz-se a distribuição do resultado. Evidentemente, isso só ocorre quando há lucro. Em caso de PREJUÍZO ACUMULADO, essa conta constará como parcela subtrativa do CAPITAL SOCIAL.

A conta LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS é tão relevante que a cada exercício social elabora-se um demonstrativo específico para evidenciá-la para os usuários da informação contábil. Ë a demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Em caso dessa conta apresentar saldo credor, ela recebe a DÉBITO os seguintes lançamentos:
a) pela constituição de RESERVA LEGAL;
b) pela constituição de RESERVAS ESTATUTÁRIAS ou CONTRATUAIS; e
c) pela distribuição do lucro a ser referendada pelos proprietários.

IV. Elaboração das Demonstrações Financeiras. Após todas essas etapas, bem como depois de serem efetuados todos os lançamentos nos Livros Diário e Razão, é levantado o Balancete de Verificação do Livro Razão; a partir do qual são elaborados os demonstrativos financeiros básicos.
Balanço Patrimonial (balanço de ativo e passivo).
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).
Eventualmente, além desses dois demonstrativos, são elaborados:
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; e
Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis têm se tornado um instrumento indispensável para a vida dos analistas de mercado e investidores. Tal importância

se dá ao fato de difícil tarefa de controlar saídas e entradas de recursos próprios nas empresas, por isso, ao longo dos tempos, estudiosos não tem medido esforços para elaborar uma demonstração contábil que evidencie a situação mais próxima da realidade do caixa da instituição. Das existentes, a DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de recursos, que ainda hoje é adotada no Brasil, tem sido alvo de fortes críticas devido a sua complexidade face à necessidade analítica dos demonstrativos; seus dados tornam seu entendimento mais difícil, porém, para alguns especialistas, a vantagem da DOAR constitui-se a partir da sua riqueza em dados. Dentre as principais mudanças previstas na legislação societária, está a substituição da DOAR pela DFC – Demonstração de Fluxo de Caixa, que apresenta objetivos de uma certa forma de distintos, devido a sua forma pratica e simples de ser analisada. Os dados da DFC são de fácil entendimento, onde seus quocientes analíticos tecem informações quantitativas mais coerentes com a situação financeira de uma empresa. A DFC já vem sendo adotada pelas empresas dos Estados unidos da América desde 1987. Definitivamente, a DFC, contribui significativamente ao processo de indicadores doutrinados com o ímpeto da informação precisa, amoldada às estruturas conjuntural e estrutural de uma empresa.

As **Demonstrações Contábeis** são o conjunto de informações que devem ser obrigatoriamente divulgadas, anualmente, segundo a lei 6404/76, pela administração de uma sociedade por ações e representa a sua prestação de contas para os sócios e acionistas. A prestação anual de contas é composta pelo Relatório da Administração, as Demonstrações Contábeis e as notas explicativas que as acompanham, o Parecer dos Auditores Independentes (caso houver) e o Parecer do Conselho Fiscal (caso existir).

Composição das Demonstrações Contábeis

Balanço Patrimonial

É uma demonstração contábil que tem por objetivo mostrar a situação financeira e patrimonial de uma entidade numa determinada data. Representando, portanto, uma posição estática da mesma. O Balanço apresenta os Ativos (bens e direitos) e Passivos (exigibilidades e obrigações) e o Patrimônio Líquido, que é resultante da diferença entre o total de ativos e passivos.

Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Destina-se a evidenciar a formação de resultado líquido do exercício, diante do confronto das receitas, custos e despesas apuradas segundo o regime de competência, a DRE oferece uma síntese econômica dos resultados operacionais de uma empresa em certo período. Embora sejam elaboradas anualmente para fins de divulgação, em geral são feitas mensalmente pela administração e trimestralmente para fins fiscais.

Demonstrações de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

No Brasil, a Lei das Sociedades por Ações aceita tanto a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, quanto a de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sendo que a primeira é a mais completa, contendo, inclusive, uma coluna com os dados da segunda.

Ela evidencia a mutação do Patrimônio Líquido em termos globais (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, reavaliações, etc.) e em termos de mutações internas (no caso de prejuízo incorporações de reservas ao capital, no caso de lucro transferências de lucros acumulados para reservas, entre outras).

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR

Procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.

Há atualmente, uma tendência para se substituir essa demonstração pelo fluxo de caixa ou completá-la até converter-se em um fluxo puro de disponibilidades, com a edição da Lei nº 11.638 de 28/12/2007 que altera dispositivos da Lei nº 6.404/76 passa-se a usar a Demonstração de Fluxos de Caixa em lugar da DOAR no Brasil, não sendo mais obrigatório a publicação da DOAR.

Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC

Visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. Vem substituindo em alguns paises a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, e é fundamentada pela Lei n° 11.638 no Brasil.

Demonstração do Valor Adicionado – DVA

Tem como objetivo principal informar ao usuário o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição.

Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA

A DLPA evidencia as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, no Patrimônio Líquido.

De acordo com o artigo 186, § 2º da Lei nº 6.404/76, adiante transcrito, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido. "A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia."

OUTRAS SOCIEDADES A DLPA é obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda (art. 274 do RIR/99).

Demonstrações Comparativas

É a comparação das demonstrações contábeis dos dois últimos exercícios, e o grande objetivo é que a análise de uma empresa seja feita sempre com vista no futuro, por isso, é fundamental verificar a evolução passada, e não apenas situação de um momento.

Consolidação das Demonstrações Contábeis

No caso de Companhias Abertas e Grupos Societários, é necessário que complementarmente às demonstrações contábeis normais, também sejam apresentadas demonstrações contábeis consolidadas da investidora com suas controladas (No Brasil - Instrução CVM nº 247/96).

Balanço Social

Com o crescimento da preocupação da população mundial com o meio ambiente e com a sociedade que cerca as companhias, muitas empresas estão demonstrando a interação neste meio através das seguintes demonstrações:

No ano de 1997, o sociólogo Betinho, lançou no Brasil uma campanha pela divulgação voluntária do B.S. No ano de 1998, o Ibase lançou o selo Balanço Social Ibase/Betinho, conferido anualmente às empresas que publicam o balanço social no modelo sugerido pela entidade.

- Balanço Ambiental – Reflete a postura da empresa em relação aos recursos naturais, compreendendo gastos com a preservação, proteção e recuperação; investimentos com equipamentos, tecnologias e campanhas voltadas para a área ambiental. Pode também ser demonstradas as quantidades comparativas de poluentes produzidos entre um período e outro.
- Balanço de Recursos Humanos – Visa mostrar o perfil da força de trabalho, remuneração, benefícios recebidos e gastos com treinamento de funcionários, além da discriminação dos gastos em benefícios da sociedade na qual está inserida, como centros de recreação e entidades assistenciais.

Outros Itens da Prestação Anual de Contas

Relatório da Administração

Não faz parte das demonstrações contábeis propriamente ditas, mas a lei exige a apresentação do relatório, que deve evidenciar os principais fatos administrativos e financeiros ocorridos no período (exercício), os investimentos feitos em outras entidades, a política de distribuição de dividendos, a política de reinvestimento de lucros etc.

Notas Explicativas

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos e outras demonstrações contábeis necessárias para uma plena avaliação da situação e da evolução patrimonial de uma empresa. As notas devem conter no mínimo a descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamento das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas etc.

Parecer dos Auditores Independentes

No Brasil a Lei das Sociedades por Ações ([Lei nº 6.404 de 15/12/1976, sendo alterada em parte pela Lei nº 11.638 de 28/12/2007), determina que as demonstrações contábeis sejam auditadas por auditores independentes registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Normas específicas também exigem que as instituições subordinadas ao Banco Central do Brasil, à Superintendência de Seguros Privados e outras também tenham suas demonstrações contábeis auditadas. Em países com economias mais avançadas, onde a auditoria é uma obrigatoriedade para a grande maioria das empresas e entidades, inclusive as governamentais, quando não por lei, por exigência natural da sociedade e da comunidade de negócios; empréstimos, relações comerciais, transações importantes e linhas de crédito, normalmente só são concretizados nestes países, quando acompanhadas de demonstrações contábeis avalizadas por auditores independentes; nos EUA esta necessidade é ainda maior após o advento da SOX ([*The Sarbanes-Oxley Act of 2002*] ou *Sarbanes-Oxley compliance*) e normalmente esta necessidade se reflete em todas filhadas americanas domiciliadas em outros países.

Parecer do Conselho Fiscal

No Brasil não é obrigatória a publicação do Parecer do Conselho Fiscal, caso existir ele deve ser submetido à Assembleia Geral dos acionistas, mas a sua publicação é opcional, contudo, a prática mostra de que ele é publicado na maioria das vezes em que existe.

Fontes: Resolução do CFC - Conselho Federal de Contabilidade nº 686 de 14/12/1990 - NBC T 33

ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Após o encerramento das contas de *resultado* do exercício, inclusive a conta *Lucros e Perdas,* estamos em condições de proceder ao levantamento das duas demonstrações contábeis fundamentais para as empresas, ou seja, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, além de outras secundárias.

O balanço patrimonial deve ser transcrito no *Diário,* assim como a demonstração do resultado do Exercício. Não é necessário, entretanto, que se obedeça no *Diário* a disposição do balanço, com o ativo de um lado e o passivo de outro.

Todos os valores podem ser transcritos seguidamente, respeitada a ordem e a classificação das contas.

Transcritas essas demonstrações no *Diário,* far-se-á, neste, uma declaração datada e assinada pelo titular e pelo profissional responsável pela escrituração, com os seguintes dizeres:

Os valores apresentados pelo *balanço patrimonial* e pela *demonstração do resultado do exercício* foram por nós conferidos e estão de acordo com a real idade.

São Paulo, 31 de dezembro de 20..

(a) Francisco D'Auria — Proprietários

(a) A. Lopes — Contador

(a) Hilário Franco

BALANÇO PATRIMONIAL

Com o encerramento das contas de *resultado,* todas as demais que permanecem abertas devem figurar no balanço patrimonial. Aquelas com saldo devedor figurarão no ATIVO e as com saldo credor no PASSIVO, demonstrando 3.ª assim os bens, os direitos e as obrigações do patrimônio, bem como sua situação líquida, também chamada patrimônio líquido do titular.

A seguir apresentamos o modelo de Balanço Patrimonial.

FRANCISCO D'AURIA & CIA.
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..

ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Disponível		Fornecedores	257.500
Caixa	326.549	Contas a Pagar	20.785
Bancos Conta Movimento	608.732	Títulos a Pagar	78.750
	935.281	Instituições Financeiras	12.000
			369.035
Créditos			
Contas a Receber	7.000	Exigível a Longo Prazo	
Duplicatas a Receber	33.000	Credores Diversos	1.564.409
Títulos a Receber	105.000	Créditos de Sócios	60.358
Prov. p/ Dev. Duv.	<4.350>	Fundo de Garantia por	
	140.650	Tempo de Serviço	345
			1.625.112
Estoques			
Produtos de Revenda	54.090	Receitas de Exercícios	
		Futuros	
Despesas do Exercício		Receitas Diferidas	5.000
Seguinte			
Impostos a Recuperar	4.057	Patrimônio Líquido	
Prêmios de Seguros a		Capital	1.977.755
Vencer	2.512		
Outras Despesas a		Reserva de Lucros	
Amortizar	6.500	Reserva Especial	15.089
	13.069	Lucro Suspenso	25.149
Total do Ativo Circulante	1.143.090		40.238
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		Total do Patrimônio	
Depósito do FGTS	345	Líquido	2.017.993
ATIVO PERMANENTE			
Imobilizado			

Custo Corrigido	2.891.905	
Depreciações Acumuladas	<21.950>	
	2.869.955	
Diferido		
Despesas Pré-operacionais	3.750	
Total do Ativo Permanente	2.873.705	
Totais	4.017.140	4.017.140

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Todas as contas de resultado (custos, receitas e resultado) passam pela conta *Lucros e Perdas* e constituem o resultado do exercício. Este é demonstrado através da Demonstração do Resultado do Exercício, que evidencia as despesas (custos), as receitas (ingressos) e o resultado, que poderá ser positivo ou negativo (lucro ou prejuízo), que aparece completando a equação da movimentação econômica do patrimônio.

A seguir apresentamos um modelo da Demonstração do Resultado do Exercício.

FRANCISCO D'AURIA & CIA.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..

Renda Operacional Bruta		
Vendas		298.000
Custo das Mercadorias Vendidas		< 218.500>
Lucro Bruto		79.500
Despesas com Vendas		< 19.520>
Despesas Financeira	< 6.756>	
Receitas Financeiras	9.675	2.919
Depreciações e Amortizações		< 43.200>
Despesas Gerais e Administrativas		< 45.066>
Despesas Operacionais		< 25.367>
Rendas Não operacionais		125.921
Reversões		42
Lucro Liquido do Exercício		100.596

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

Este balanço é uma demonstração de todos os recursos ingressados no patrimônio durante o período, sejam representados por capitais próprios ou de terceiros, bem como da destinação que tiveram esses capitais, através das várias formas de aplicação em valores ativos.

Os capitais próprios ingressados podem decorrer de novas subscrições de capital, feitas pelos titulares do patrimônio, ou de lucros apurados e não-distribuídos no exercício.

Os capitais de terceiros podem decorrer de financiamentos para novos investimentos ou de fornecimentos de materiais ou créditos para o giro econômico da empresa.

As aplicações podem destinar-se a novos investimentos, em forma de capital fixo, ou a capital de giro (valores realizáveis e disponíveis).

A seguir apresentamos modelo dessa demonstração.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..

1. ORIGENS DOS RECURSOS	
Lucro Líquido do exercício	833.418
mais: depreciação, amortização ou exaustão	614.171
variação nos resultados de exercícios futuros	222.434
Realização de capital social	100.000
Contribuições para reservas de capital	77.165
Recursos de terceiros, originários:	
— do aumento do passivo exigível a longo prazo	218.567
— da redução do ativo realizável a longo prazo	-
— da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado	-
— redução do ativo diferido e das despesas diferidas	179.900
TOTAL	2.245.655
2. APLICAÇÕES DE RECURSOS	
Dividendos distribuídos	
Aquisição de direitos do ativo imobilizado	468.000
Aumento:	650.941
— do ativo realizável a longo prazo	
— dos investimentos	50.064
— do ativo diferido	234.331
Redução do passivo exigível a longo prazo	26.000
TOTAL	1.429.336
3. AUMENTO (OU REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	816.319

4. MODIFICAÇÕES NA POSIÇÃO FINANCEIRA DA COMPANHIA

	Início do Exercício	Fim do Exercício	
Ativo circulante	3.394.657	4.849.126	1.454.469
Passivo circulante	(1.822.338)	(2.460.488)	(638.150)
Capital circulante líquido	1.572.319	2.388.638	816.319

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Esta demonstração tem por finalidade evidenciar a variação sofrida pelo patrimônio líquido no período, pondo em evidência os lucros obtidos e distribuídos, bem como os aumentos de capital e sua origem.

No exemplo que segue, o patrimônio líquido, no inicio do exercício, era o seguinte:

Capital
Reserva de Correção Monetária
Lucro líquido do exercício (20..

Do lucro liquido foi distribuída, durante o exercício, a parcela de

O patrimônio líquido ficou reduzido a
Os seguintes fatos contribuíram para o aumento do patrimônio líquido:
Subscrição de capital
Ágio na colocação das ações
Ações bonificadas recebidas de outras empresas
Lucro liquido de 19.

(—) Lucro distribuído

Patrimônio líquido em 31-12-20..

A seguir apresentamos o balanço demonstrativo dessa evolução.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LIQUIDO NO EXERCÍCIO DE 20..

	Capital	Reserva	Reserva de Correção Monetária	Ágio na Colocação de Ações	Reserva Especial	Reserva de Ações Bonif.	Reserva de Man. Capital	Lucro Suspen-sos	Lucro do Exercício	Total
Patrimônio liquido em 31-12-20..	1.700.000		277.755						100.596	2.078.351
Distribuição dos lucros do exercício										
Para Reserva Especial									(15.089'	
Para Lucros Suspensos					15.089			25. 149	(25.149	
Para os Dividendos									(60.358)	(60.358)
Aumento de capital c/ Subscrição	500.000									500.000
Ágio de 20% na colocação de ações				100.000						100.000
Aumento de cap. cl cor. monetária	200.000		(200.000)							
Ações bonificadas recebidas						30.000				
Lucro líquido do exercício 20..										30.000
Distribuição do lucro									480.000	480.000
Para Reserva Legal		24.000					156.000			
Para Manutenção do Capital Giro									*(24.000)*	
Para Reserva Especial					30.000				(156.000)	
Para Dividendos									(30.000)	
Á disposição da Assem-bleia								1 00.000	(170.000) (100.000)	(170.000)
Patrimônio liquido em 31-12-20..	2.400.000	24.000	77.755	100.000	45.089	30.000	156.000	25.149		2.957.993

BALANÇO FINANCEIRO

O balanço financeiro não é o mais importante para as empresas, porquanto é um resumo do movimento de Caixa, isto é, compreende apenas o movimento financeiro, e às empresas interessa o resultado econômico. O mesmo não se dá nas entidades públicas, onde o movimento financeiro é o mais importante, assim como em algumas sociedades esportivas, pias, culturais etc., que não visam a lucro. Nessas entidades o aspecto econômico não tem significação, pois elas não visam a lucro, mas é importante o aspecto financeiro, que põe em evidência as rendas da sociedade e sua aplicação.

Esse balanço, que em geral é extraído mensalmente, resume-se no seguinte: demonstração do saldo de caixa no início do mês, recebimentos e pagamentos efetuados nesse período e saído em caixa no fim do mês.

Embora não seja o mais importante para as empresas, o balanço financeiro está progressivamente tornando-se peça de grande utilidade como instrumento de administração financeira, nas empresas modernas. Quanto maior a necessidade que a empresa tem de capital de giro maior a necessidade de conhecer seus recursos financeiros e a forma como eles estão sendo aplicados. Daí a importância do balanço financeiro, cujo modelo apresentamos a seguir.

BALANÇO FINANCEIRO DE FRANCISCO D'AURIA & CIA. EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..

DÉBITO			CRÉDITO		
Saldo Inicial			*Saídas de Caixa*		
Saldo em Cama em 01 -12-20...		—	Gastos Iniciais de Instalação	5.000	
—			Depósitos nos Bancos	1.000.000	
Saldo em Bancos em 01 -12-20..		—	Cauções Efetuadas	2.650	
—			Concessões Adquiridas	10.000	
			Compra de Bens Ativos a Vista	49.009	
Entradas em Caixa			Compra de Mercadoria ,t Vista	20.000	
Recebimento dos Sócios		1.129.500	Duplicatas Pagas	116.461	
Vendas a Vista		52.500	Títulos Pagos	35.591	
Recebimento de Duplicatas		51.900	Comissões	6.000	
Receitas de Juros		92	Honorários	5.000	
Receitas de Comissões		1.250	Material de Escritório	8.140	
Recuperações		42	Ordenados	12.000	
Rendas de Investimentos		40567	Fretes e Carretos	1.040	
Descontadas de Empregados		1.260	Despesas Diversas	4.100	
Cheques Emitidos		71.000	Prêmios de Seguros Diversos	2.740	
			Previdência Social	3.958	
Vendas a Vista de Bens Ativos		270.000	Impostos	9.882	1.291 562
1.618.111			*Saídas de Bancos*		
Entradas em Bancos			Cheques Emitidos	471.000	
Depósitos Efetuados	1.000 000		Despesas Bancárias	1.140	
Duplicatas Recebidas		10.000	Duplicatas Debitadas	6.000	
Desconto de Duplicatas		34.200	478.140		
Caução de Duplicatas		32.000			
Juros Creditados		10.672 1.086.872	*Saldo Final*		
2.704.983			Em Casta	326.549	
			Nos Bancos	6081732	
			935.281		
					2.704.983

BALANÇO DE MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

O *Balanço de Mutações Patrimoniais* é uma demonstração comparativa do balanço patrimonial em dois ou mais exercícios sucessivos, com a finalidade de evidenciar as mutações ocorridas em cada uma das contas patrimoniais, ativas e passivas.

LUCRO

Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto Sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Ar. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nesta ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo Único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do art. 201.

Lucro Líquido

Art. 191 Lucro Líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.

Propostas de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia geral ordinária, observado o disposto nos art. 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

RESERVA E RETENÇÃO DE LUCROS

Reserva Legal

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, cinco por cento serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de vinte por cento do capital social.

Parágrafo 1. A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o Parágrafo 1. do art. 182, exceder de trinta por cento do capital social.

Parágrafo 2. A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Reservas Estatutárias

Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e

III - estabeleça o limite máximo da reserva.

Reserva para Contingências

Art. 195. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

Parágrafo 1. A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

Parágrafo 2. A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Retenção de Lucros

Art. 196. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

Parágrafo 1. O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até cinco exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimentos.

Parágrafo 2. O orçamento poderá ser aprovado na assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício.

Reserva de Lucros a Realizar

Art. 197. No exercício em que os lucros a realizar ultrapassarem o total deduzido nos termos dos arts. 193 a 196, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, são lucros a realizar:

a) o saldo credor da conta de registro das contrapartidas dos ajustes de correção monetária (art. 185, Parágrafo 3.);

b) o aumento do valor do investimento em coligadas e controladas (art. 248, III);

c) o lucro em vendas a prazo realizável após o término do exercício seguinte.

Limite da Constituição de Reservas e Retenção de Lucros

Art. 198. A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o art. 194 e a retenção nos termos do art. 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (art. 202).

Limite do Saldo das Reservas de Lucros

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

Reservas de Capital

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (art. 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (art. 17, Parágrafo 5.)

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

DIVIDENDOS - Origem

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o Parágrafo 5. do art. 17.

Parágrafo 1. A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

Parágrafo 2. Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa fé tenham recebido. Presume-se a má fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

Dividendo Obrigatório

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omisso, metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

I - quota destinada à constituição da reserva legal (art. 193);

II - importância destinada à formação de reservas para contingências (art. 195) e reversão das mesmas reservas formadas em exercícios anteriores;

III - lucros a realizar transferidos para a respectiva reserva (art. 197) e lucros anteriormente registrados nessa reserva que tenham sido realizados no exercício.

Parágrafo 1. O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os

acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

Parágrafo 2. Quando o estatuto for omisso e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a vinte e cinco por cento do lucro líquido ajustado nos termos deste artigo.

Parágrafo 3. Nas companhias fechadas a assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro.

Parágrafo 4. O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de cinco dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

Parágrafo 5. Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do Parágrafo 4. serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

Dividendos Intermediários

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

Parágrafo 1. A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda do montante das reservas de capital de que trata o Parágrafo 1. do art. 182.

Parágrafo 2. O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Pagamento de Dividendos

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

Parágrafo 1. Os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo, remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta-corrente bancária aberta em nome do acionista.

Parágrafo 2. Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito nos termos dos arts. 41 e 43 serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que será responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.

Parágrafo 3. O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de sessenta dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

AS NOTAS EXPLICATIVAS

O art. 176, em seu § 50, fixa de maneira detalhada o que as notas devem indicar. Esta evidenciação dos variados aspectos da vida econômica e financeira da empresa é o ônus que a contabilidade paga por lidar com dados quantitativos que assim adquirem também sentido qualitativo. Muitas vezes quadros demonstrativos devem ser elaborados para esclarecer aspectos que as contas dos demonstrativos não são capazes de explicitar. Além das Notas requeridas pela Lei ri^{0} 6.404176, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tem recomendado a divulgação de inúmeros assuntos considerados relevantes para o melhor entendimento das demonstrações financeiras.

MODELO SIMPLIFICADO

CIA. BETA

Notas Explicativas as Demonstrações Financeiras para os Exercícios findos em 31 de dezembro de 2007 E 2008

1 RESUMO DOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS

1.1 Provisões para devedores duvidosos
1.2 Investimentos temporários
1.3 Estoques
1.4 Investimentos permanentes
1.5 Imobilizado, depreciações, amortizações e exaustões
1.6 Ativo diferido
1.7 Provisões diversas (sobretudo para Imposto de Renda)
1.8 Resultados de exercícios futuros
1.9 Empréstimos e financiamentos
1.10 Efeitos da inflação
1.11 Reservas para contingências
1.12 Outros

2- MUDANÇAS NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS
2.1 Procedimentos alterados
2.2 Valor dos efeitos da mudança no patrimônio e no resultado
3- AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
3.1 Retificação de erros
4- DETALHAMENTO DOS ESTOQUES
5- INVESTIMENTOS RELEVANTES EM OUTRAS SOCIEDADES
5.1 Coligadas e controladas avaliadas pela equivalência patrimonial (devem ser detalhados todos os aspectos importantes)
5.2 Participações em outras sociedades ao método do custo
6- DETALHAMENTO DO IMOBILIZADO
7- DETALHAMENTO DO DIFERIDO
8- REAVALIAÇÕES
9- ÔNUS QUE ONERAM O ATIVO OU GARANTIAS PRESTADAS A TERCEIROS

10- RESPONSABILIDADES EVENTUAIS OU CONTINGENTES

11- OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO
(Devem ser detalhados todos os aspectos importantes)

12- CAPITAL SOCIAL
13- DIVIDENDO MÍNIMO OBRIGATÓRIO (DETALHAMENTO)
14- EVENTOS SUBSEQUENTES
15- QUAISQUER OUTROS FATOS QUE DE ALGUMA FORMA OBJETIVA POSSAM VIR A ALTERAR A VIDA ECONÔMICO-FINANCEIRA DA EMPRESA

EFEITOS DA INFLAÇÃO

Alguns setores do patrimônio são mais fortemente atingidos pela inflação (Ativo Permanente e Patrimônio Liquido). Tais efeitos são considerados em uma única conta.

Foi uma grande evolução, em um pais como o nosso, com uma forte tradição inflacionária, a Correção Integral das Demonstrações Tal determinação se refere apenas às sociedades anônimas com capital aberto e propiciou uma grande melhora na qualidade da informação contábil.

A Correção Integral determinou que as demonstrações contábeis comparativas sejam expressas em moeda de poder aquisitivo constante, onde os efeitos inflacionários são reconhecidos em cada um dos diversos componentes, tais como: estoques, contas a receber, contas a pagar, etc... E importante reconhecer que a essência do princípio do custo como base de valor é mantida, já que não se corrige com base no valor ou de reposição, mas tão-somente ocorre a CORREÇÃO provocada pela inflação atuando sobre a base histórica.

DEMONSTRAÇÕES COMPARATIVAS

A Lei ri° 6.404/76 determina a comparação das demonstrações dos dois últimos exercícios.

Para a análise das Demonstrações Contábeis-Financeiras.

CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A consolidação de balanços só é requerida para companhias abertas e para grupos societários.

Pelo art. 249 da Lei ri^0 6.404/76 as companhias abertas que tiveram mais de 30% do seu patrimônio líquido representado por investimentos em controladas; ou ainda para grupos empresariais que se constituem formalmente em *"Grupos de Sociedade"* na forma do Capítulo XXI da Lei das S/SAs, independentemente de se tratar de empresas abertas ou até mesmo de se referir a uma sociedade por ações.

PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE

A Lei exige das companhias abertas a apresentação do parecer de AUDITORES INDEPENDENTES. Além das S/AS s abertas, as instituições empresariais sujeitas à fiscalização do Banco Central, bem como àquelas sob a responsabilidade da SUSEP (Superintendência dos Seguro ; Privados), devem apresentar Parecer. Tal exigência tem por objetivo maior salvaguardar os interesses minoritários dos acionistas das companhias abertas.

É necessário esclarecer que as demonstrações financeiras são de responsabilidade da Administração e são sempre assinadas por contabilista devidamente autorizado.

OS DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS

O BALANÇO PATRIMONIAL (BP)

Seção III da Lei 6.404/76

BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	**ATIVO CIRCULANTE PASSIVO**
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	**PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO**
ATIVO PERMANENTE	**RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO:
• INVESTIMENTOS	**• CAPITAL SOCIAL**
• ATIVO IMOBILIZADO	**• RESERVAS DE CAPITAL**
• ATIVO DIFERIDO	**• RESERVAS DE REAVALIAÇÃO**
	• RESERVAS DE LUCROS
	• LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Como se vê, os grupos de contas acima foram dispostos dentro do critério do grau de liquidez. Dentro de cada grupo, a ordem de liquidez e exigibilidade também deve ser mantida.

CRITÊRIOS DE AVALIACÂO

Os critérios definidos pelos artigos 183 (Ativo) e 184 (Passivo) respeitam o Regime de Competência e são sumariados a seguir:

CONTAS A RECEBER

Valor dos títulos menos provisão para reduzi-los ao valor provável de realização.

VALORES MOBILIARIOS TEMPORARIO

Custo de aquisição atualizado pelos juros ou correção transcorridos e reduzidos ao preço de mercado, se este for menor.

ESTOQUES

Custo de aquisição ou de fabricação, reduzido de provisão para ajustá-lo ao preço de mercado, quando este for menor.

ATIVO IMOBILIZADO

Custo de aquisição mais correção monetária, deduzido da depreciação, pelo desgaste ou perda de utilidade ou amortização e exaustão. Em certas circunstâncias é admitida a reavaliação.

INVESTIMENTOS RELEVANTES EM COLIGADAS E CONTROLADAS

Custo mais correção monetária ajustado depois ao método de equivalência patrimonial, ou seja, com base no valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada proporcionalmente à participação acionária.

OUTROS INVESTIMENTOS

Custo mais correção monetária menos provisão para reconhecimento de perdas permanentes.

ATIVO DIFERIDO

Custo mais correção monetária deduzido de provisão para amortização.

EXIGIBILIDADE

Pelos valores conhecidos ou calculáveis para as obrigações, encargos e riscos, incluindo o imposto de renda. Para empréstimos e financiamentos sujeitos a correção ou pagáveis em moeda estrangeira, pelos valores atualizados até a data do balanço.

PATPIMÔNIO LIQUIDO

Todas as contas do patrimônio são também corrigidas monetariamente. Para melhor entendimento, ver arts. 183,184 e 185 da Lei n^0 6.404/76.

A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

Seção V da Lei n^0 6.404/76.

O objetivo da DRE é dar aos usuários das informações contábeis os dados que compõem a FORMAÇÃO DO RESULTADO (lucro ou prejuízo) do exercício social da empresa. Basicamente, eis o que determina o art. 187::

I- RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇO.
II- DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA.

O líquido entre ambas fornece a RECEITA LIQUIDA DE VENDAS E SERVIÇOS, que deve constar da demonstração.

III- CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS OU CMV.

Receberá as contrapartidas das baixas dos estoques de produtos acabados ou de mercadorias para revenda, além da carga do custo dos serviços prestados, quando houver. A diferença entre a receita líquida de vendas e serviços e o custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados será o LUCRO BRUTO, a ser apresentado na Demonstração.

IV- DESPESAS OPERACIONAIS
- DE VENDAS
- ADMINISTRATIVAS
- ENCARGOS FINANCEIROS LÍQUIDOS
- OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS

Após a apresentação da despesas operacionais, como dedução do Lucro Bruto, apura-se o Lucro (ou Prejuízo) Operacional antes da Correção Monetária

V- CORREÇÃO MONETÁRIA

Deduzindo-se ou somando-se agora a Correção Monetária apura-se o Lucro (ou Prejuízo) Operacional.

VI- RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

O lucro operacional deduzido ou somado aos resultados não operacionais gera o RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DAS PARTICIPAÇÕES.

VII- PROVISÃO PARA O IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
VIII- PARTICIPAÇÕE5 E CONTRIBUIÇÕES

Deduzindo-se essas parcelas finais, demonstra-se o LUCRO (ou PREJUÍZO) LIQUIDO DO EXERCICIO.

Vide, a seguir, um exemplo de um DRE básica:

	Receita Bruta de vendas		1.000,00
	(-) Deduções de Vendas		
	Impostos, Abatimento		150,00
	Receita Liquida de Vendas		850,00
	*(-)*Custo das mercadorias Vendidas		350.000
	Lucro Bruto	500.000	
(-)	Despesas com Vendas		60.000
(-)	Despesas Administrativas		140.000
(-)	Despesas Financeiras		50.000
(+)	Receitas Financeiras		100.000

	Lucro Operacional	350.000
(-)	Correção Monetária (Devedora)	100.000
(-)	Correção Monetária (Devedora)	100.000
	Receitas não Operacionais	50.000
(-)	Despesas não Operacionais	150.000
	Resultado antes do Impo de Renda	150.000
(-)	Provisão para o Imposto de Renda	50.000
(-)	Participações (Diretores e Empregados)	20.000

Lucro Líquido 80.000

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS
Exercício findo em 31.12.20.. (em milhares de R$)

SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..	110000
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	
Retificação de erro de ex. anterior (nota x)	(20.000)
PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL	(40.000)
CORREÇÃO MONETÁRIA	10.000
LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO	80.000
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO	
Transferência para Reservas	
Reserva Legal	(4.000)
Reserva de Lucros para Expansão	(20.000)
Dividendos a distribuir ($0,10 por ação)	(46.000)
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20..	70.000

Nota: Desenvolva, como exercício, o RAZONETE em forma de "1" da Conta LUCROS ACUMULADOS, a fim de verificar se o saldo confere com o da Demonstração feita. Os valo. 3S entre parênteses vêm a DÉBITO, os demais a CRÉDITO da conta em questão.

LEI 11.638/07 SÓ SE APLICA A POUCAS EMPRESAS

A forma de noticiar sobre as reformas contábeis nas sociedades por ações e as de maior porte tem causado confusões de entendimentos.

Tem causado má interpretação a deficiência de informação que tem ensejado a impressão de que todas as empresas estariam sujeitas a uma adaptação às normas ditas internacionais de Contabilidade e que se sujeitariam a um novo modelo de demonstrações.

Algumas notícias têm induzido a crer que "tudo mudou em Contabilidade" e que há uma "nova técnica de informar" obrigatória para todos.

A verdade, entretanto, é que nada mudou para cerca de 6.000.000 de empresas, ou seja, a maioria absoluta; apenas pouco mais de 1.000, ou seja, cerca de 0,002 será impactado por efeito da lei, ou seja, um inexpressivo percentual.

Não há um só dispositivo de lei que obrigue as cerca de 6.000.000 de empresas brasileiras a seguirem as tais normas; por efeito da Constituição de nosso País "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei" (artigo 5º II).

Não se justifica, pois, um alarde, nem preocupações em mudar modelos que até agora foram competentes e são suficientes, além de acreditados pela comunidade; o que não se manifestou competente, entretanto, perante a crise financeira internacional foram as normas que a lei 11.638/07 obriga sejam seguidas pela empresas de maior porte e "abertas em capital" (somente estas).

O que perante o legislado a maioria das empresas brasileiras está obrigada a seguir é o que preceitua o direito de empresa previsto pelo Código Civil Brasileiro, este que excluiu as sociedades por ações.

Se a reforma é da lei das sociedades por ações, se estas foram as atingidas pela lei 11.638/07, só empresas dessa natureza são as alcançadas legalmente pelas alterações que obrigam a dita "convergência ao modelo estrangeiro"; ressalvado apenas fica o caso das "limitadas" de grande porte porque assim está expresso na referida lei.

Está meridianamente proclamado no diploma legal aludido que ele "Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras", logo, nada além disso é obrigatório cumprir-se; esse o limite de alcance estabelecido.

As próprias sociedades por ações "fechadas" não estão obrigadas a seguir as resoluções de adaptação às normas segundo o texto da lei 11.638/07; estabelece no artigo 1º que "As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas", logo, "poderão" e não "deverão", está claro; trata-se de opção e não de dever ou obrigação.

Que se dizer, então, com relação a cerca de 6.000.000 de empresas de outras naturezas, se a reforma sendo das sociedades por ações nem a essas todas alcança?

Não adiantam, pois, segundo o estabelecido pela Constituição de nosso País, normas emitidas por quaisquer entidades no sentido de alterar as disposições do Código Civil; é este o que prevalece; quaisquer outras exigências que não as estabelecidas em lei estão em oposição à legalidade.

Não existem, também, legitimamente constituídas, entidades fiscalizadoras das empresas que não são "abertas em capital" para a questão de implantação de modelo contábil dito "internacional"; não há, também, punição estabelecida em lei para as cerca de 6.000.000 de empresas se não seguirem as tais normas e ninguém, a não ser a lei, poderá obrigar a tal cumprimento.

Quaisquer exigências, pois, em sentido contrário serão ilegais; noticia que induza a crer que a obrigatoriedade é geral falta à verdade e induz o leitor ao erro.

Ademais, não justifica aplicar regras que se encontram equivocadas contabilmente em pontos relevantes, recebendo críticas em várias partes do mundo, substituindo um modelo nacional aceitável pelo de uma entidade particular que se intitula internacional, que se coloca acima da lei (assim esta expresso nos conceitos básicos das denominadas IRFS); muito ainda compromete a seriedade o fato da entidade que faz as normas afirmar e deixar de afirmar seus próprios princípios, tudo ao mesmo tempo, sobre temas relevantes, como o fez sobre o discutível "Valor Justo" (a IASB, autora das normas, revogou os próprios conceitos que proclamou como básicos, acomodando situações).

Ademais, tais normas não se preocupam com efeitos gerenciais e, no entanto, são estes os que interessam a quase totalidade das empresas e são a esses que a Contabilidade tem a maior responsabilidade de ser útil.

O modelo que está sendo apregoado como "melhor" tem inspirações no mesmo que foi incompetente para evitar a crise financeira, ensejando informações deformadas segundo acusam ilustres profissionais em diversos países (França, Portugal, Estados Unidos etc.).

Fossem as normas ditas internacionais competentes e não teriam ensejado a ocultação sobre a realidade das empresas, esta que fez estourar uma enorme bolha formada há anos, advertida há mais de uma década passada por competentes jornalistas da revista Der Spiëgel (SCHUMANN, Harald e MARTIN, Hans-Peter, A armadilha da globalização, editora Globo, 4ª edição, São Paulo, 1996).

Artigo na Revista da "Ordem dos Contadores da França" de número 269 (página 30), publicado em dezembro de 2008, inspirou até manchete na capa da referida sob o titulo "O Valor Justo no coração da crise"; a matéria editada tece ácidas críticas técnicas ao modelo, esse que no Brasil agora se consagra pela Lei 11.638/07; semelhantes apreensões a tal critério de avaliação também ocorrem na entidade máxima dos Contadores de Portugal (Revista CTOC).

Não se justifica, pois, a meu ver, desqualificar o conhecimento de toda uma comunidade profissional (como se tem erroneamente insinuado) em razão de normas que além de defeituosas só atingirão infinitésima parte de nosso mundo econômico.

A informação na Contabilidade não se tornou inválida do dia para a noite; o que está ocorrendo, sim, é a tradução de regras do inglês para o português, dimanadas de uma entidade privada, para atender a interesses da especulação financeira.

Mesmo decorando todas essas normas um profissional jamais adquirirá cultura que lhe permita produzir orientações para a gestão de negócios; trata-se de mera prática informativa eivada de defeitos gravíssimos, especialmente os do arbítrio e do ensejo do "subjetivo"; tal "volatilidade" terminará por tornar não confiáveis os demonstrativos contábeis, conforme a imprensa internacional de maior seriedade tem evidenciado (artigos editados em minha página www.lopesdesa.com.br e em outras detalham sobre tais acusações).

Difundir, pois, notícias de que a lei 11.638/07 reformou todo o regime contábil brasileiro, que a classe contábil é incompetente ou está desatualizada, é manifestar desconhecimento sobre o assunto e induzir terceiros a equívocos.

Uma simples análise profunda da situação atual, dos efeitos precedentes de muitos escândalos expressivos no mercado de capitais, sob a ação de uma "tríplice aliança" (como acusou o prof. Valério Nepomuceno) entre algumas empresas especuladoras, algumas entidades de classe e alguns auditores, é suficiente para bem esclarecer a realidade da presente questão.

O que resultou em trilhões de dólares de amargas perdas, em face de calotes internacionais, é expressivo demais para ser considerado como exceção; nem podem, também, tais assuntos serem enfrentados a partir de se combaterem apenas "efeitos", sem procurar se erradicar as causas dos males nas quais as normas se inserem, segundo acusaram já há tempos os grandes intelectuais e professores universitários estadunidenses Abrahan Briloff e Stephen Zeff, dentre outros.

Fonte: http://www.administradores.com.br/artigos/lei_11638_07_so_se_aplica_a_poucas_empresas/28087/

LEI 11.638/07 | A APLICABILIDADE DA LEI 11.638/07 NAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

Renata Oliveira De Almeida

EMPRESAS DE GRANDE PORTE

Empresas de Grande Porte são as sociedades empresárias, ou conjunto destas, que se encontram sob o controle comum, e que no exercício anterior, o total do seu ativo atingiu marca superior a R$ 240 milhões de reais, ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões.

A Lei 11.638/07 amplia a abrangência da Lei 6.404/76, no que tange à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente, para atingir as sociedades de grande porte, mesmo aquelas que tenham adotado outra forma societária, que não a de S/A aberta.

OS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E A CVM

Com a intenção de adequar a legislação vigente no mercado de valores mobiliários, com a economia internacional, a Lei em enfoque prevê um programa de convergência gradativa, a fim de adequar as previsões normativas das práticas contábeis, aos Padrões Internacionais de Contabilidade - normas emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

A convergência inicia com a normatização contábil para a elaboração das demonstrações financeiras individuais, e direção às normas internacionais, sob a coordenação do Comitê de Práticas Contábeis (CPC), criado em 2005 e composto por seis entidades: Abrasca -Associação Brasileira de Empresas de Capital Aberto; Apimec - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; Fipecafi - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; CFC - Conselho Federal de Contabilidade; Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e Bovespa – Bolsa de Valores de São Paulo.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Vigente desde 01 de janeiro de 2008, a Lei 11.638/07 obriga as empresas a elaborar demonstrações financeiras individuais, seguindo os dispositivos da própria lei, bem como, em caso de omissão, obedece a Lei 6.404/76.

a) **Sociedades Anônimas Fechadas**
   No caso de haver desobediência por parte de Companhia fechada, em relação às normas sobre demonstrações financeiras, expedidas pela CVM, sobre a empresa recairão as normas emitidas pelo Comitê de Práticas Contábeis, se as normas não observadas forem dotadas de aprovação por parte do Conselho Federal de Contabilidade.
b) **Sociedades Anônimas Abertas**
   Segundo a instrução 457 da CVM, alinhada a um comunicado do Banco Central do Brasil, é dever das Companhias abertas a elaboração de demonstrações financeiras anuais consolidadas com base nos padrões internacionais (IFRS), apresentadas de forma comparativa. Passando a ser, tais demonstrações, obrigatórias a partir de 2010, e opcionais a partir de 2009.

OUTRAS ALTERAÇÕES

- Substituição da DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos) pela DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa);
- Obrigatoriedade do DVA (Demonstração do Valor Adicionado);
- Extinção da conta Lucros Acumulados, entretanto, continua havendo a conta de Prejuízos Acumulados;
- Substituição da Reserva de Reavaliação, pelos Ajustes de Avaliação Patrimonial;
- Criação de nova reserva de lucros, destinada aos incentivos fiscais;
- Extinção da reserva de capital de doações e subvenções para investimentos;
- Possibilidade de segregação entre a escrituração mercantil e a tributária;
- Novo subgrupo do Ativo Permanente: o Intangível, entre outras modificações.

LEI 11.638/07 - PRINCIPAIS MUDANÇAS NO BALANÇO PATRIMONIAL

Elaine Cristina Santos, Robernei Aparecido de Lima

Resumo- O papel da contabilidade como fornecedora de informações para tomada de decisão e promotora da eficácia em finanças está em discussão devido às implicações junto ao mercado de capitais. As demonstrações contábeis são fundamentais para análise da situação econômica-financeira por seus usuários. A problemática analisada pode ser resumida na seguinte questão: Quais são os principais impactos no Balanço Patrimonial a partir da Lei 11.638/07? O presente trabalho tem como objetivo apresentar as mudanças ocorridas na demonstração contábil denominada Balanço Patrimonial, com o advento da nova Legislação Societária e o Ambiente Internacional de Negócios. A metodologia adotada na elaboração deste artigo remete a utilização de pesquisa bibliográfica, através de fontes primárias: legislação e normas regulamentadoras e fontes secundárias, como livros e artigos científicos. Traz como resultado que as mudanças fazem parte de esforço pela convergência entre os padrões contábeis locais e internacionais. Conclui-se que os impactos ocorridos no Balanço Patrimonial em razão das atualizações nas normas contábeis brasileiras é essencial, por conta da adequação do Brasil ao cenário contábil internacional.

Introdução

A globalização dos negócios, no que diz respeito ao desenvolvimento do mercado de capitais internacional, e o crescimento dos investimentos diretos estrangeiros somado à formação de blocos econômicos, traz consigo a necessidade de se ter um conjunto de normas contábeis internacionais que viabilizem a comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou de grupos distintos.

As demonstrações contábeis diante dessa nova realidade, onde se torna obrigatória a adoção de um padrão contábil internacional, se depara com

a problemática sobre quais as principais alterações na demonstração contábil do Balanço Patrimonial.

O objetivo principal deste estudo é mostrar quais as mudanças que ocorreram a partir da Legislação Societária lei 11.638/07 no balanço patrimonial. Segundo Iudícibus (1997), o conhecimento que a contabilidade proporciona a respeito do seu objetivo está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorrem nas demais ciências em relação aos seus respectivos objetivos.

Através de um inventário sobre o tema, nota-se que a discussão sobre as mudanças no ambiente contábil é atual e que até 2005 não havia obras que tratassem sobre a Contabilidade Internacional no Brasil, porém em 2008, onde passou a vigorar a Lei 11.638/07 provocou um forte impulso e tem apresentado um grande crescimento, e é possível encontrar publicações de autores conceituados, como José Carlos Marion, Sergio de Iudícibus e Jorge Katsumi Niyama.

Metodologia

O trabalho utiliza-se de pesquisa bibliográfica desenvolvida através de leituras de livros da área, por meio de fontes primárias - documental baseada na coleta de dados restrita a documentos oficiais emitidos pelos organismos regulamentadores da profissão contábil, e por fonte secundária, livros, artigos publicados em revistas científicas, trabalhos não originais e que basicamente citam, revisam e interpretam trabalhos originais, como artigos de revisão bibliográfica e artigos de divulgação.

Buscou-se os conceitos e principais características da estrutura conceitual de contabilidade no novo cenário contábil e as mudanças da Legislação Societária e o Ambiente Internacional de Negócios.

US GAAP

O Financial Accounting Standards Board (FASB) é a organização designada para estabelecer os padrões de contabilidade financeira e de elaboração das demonstrações financeiras para as empresas do setor privado dos Estados Unidos, cujos procedimentos são denominados de US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América).

O FASB é parte de uma estrutura independente de qualquer tipo de negócio ou organização profissional. Antes da atual estrutura ser criada, em 1973, as normas financeiras de contabilidade e sua publicação eram estabelecidas por um comitê de procedimentos contábeis do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

A edição de normas pelo FASB para a elaboração das demonstrações financeiras é autorizada e reconhecida oficialmente pelo Securities and Exchange Commission (SEC), organismo do governo americano responsável pela proteção dos investidores e manutenção da integridade do mercado. Estas normas são consideradas pelo SEC como essenciais para o eficiente funcionamento da economia porque os investidores, credores, auditores e outras partes interessadas necessitam que as informações financeiras possuam credibilidade, transparência e comparabilidade.

IFRS

As Normas Internacionais de Contabilidade são elaboradas pelo International Accounting Standards Board (IASB), entidade sem fins lucrativos sediada em Londres, responsável pela padronização das normas contábeis cujos procedimentos são denominados de IFRS (Standard International Financial Reporting). O IASB foi criado em 1º de abril de 2001 para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o International Accounting Standards Committee (IASC), denominadas de IAS (International Accounting Standard).

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM

É uma autarquia federal, criada com o objetivo de fiscalizar, regulamentar e desenvolver o mercado de valores mobiliários, visando ao seu fortalecimento. Tem por finalidade a fiscalização e a regulação do mercado de títulos de renda variável. A Instrução da CVM em 13 de Julho de 2007 se dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB.

TRINDADE (2007) presidente da CVM, através de instrução se estabelece que a partir de 2010, as companhias abertas deverão apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com o IASB. Considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança nas nossas informações contábeis, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas.

Lei 11.638/07

Em Janeiro de 2000 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elaborou um Anteprojeto de Lei de reforma da Lei 6.404/76. A proposição teve, desde o início, por finalidade a modernização e harmonização da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais, visando a inserção do Brasil no atual contexto de globalização econômica.

A ideia inicial da revisão da Lei 6.404/76 surgiu em seminários promovidos pela CVM, que contaram com a participação de entidades públicas e privadas, conferindo, a partir do debate público, legitimidade ao processo.

A Lei 11.638 representa um importante avanço na atualização da Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 e harmonização das normas contábeis brasileiras em direção ao IFRS.

Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis são relatórios extraídos da contabilidade após o registro de todos os documentos que fizeram parte do sistema contábil de qualquer entidade (empresa) em um determinado período. (NBC T 3)

Essas demonstrações servirão para expressar a situação patrimonial da empresa, auxiliando assim os diversos usuários no processo de tomada de decisão. As demonstrações contábeis deverão obedecer aos critérios e formas expostos na Lei 6404/76, onde estão estabelecidas quais as demonstrações que deverão ser elaboradas pelas empresas, sejam de capital aberto ou não.

As informações sobre a posição financeira da empresa podem ser obtidas basicamente através da análise do Balanço Patrimonial. Que é uma demonstração contábil que tem por objetivo mostrar a situação financeira e patrimonial de uma entidade numa determinada data, representando, portanto, uma posição estática da mesma.

Segundo Neto (2002), o balanço apresenta a posição patrimonial e financeira e uma empresa em dado momento. A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seu encerramento.

O Balanço Patrimonial é constituído pelo:

- Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos.
- Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação.
- Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo.

Resultados

O IASC (sigla inglesa que em português significa: Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) vem desempenhando um papel crucial no processo de harmonização internacional da Contabilidade, emitindo pronunciamentos internacionais que falam sobre várias matérias contábeis. Por outro lado, nos Estados Unidos, há o FASB (sigla em inglês que em português significa: Junta de Normas de Contabilidade Financeira), também reconhece a necessidade de unificar a Contabilidade Mundial, mas tem como plano, se basear em procedimentos já utilizados nos EUA, estipulados pelo próprio FASB.

No Brasil estas normas são ditadas pela CVM, na qual a Lei 11.638/07 é uma instrução que faz parte do esforço pela convergência entre os padrões contábeis locais e internacionais para que investidores e analistas possam ter parâmetros de comparação unificados.

Para Yano (2008), a Lei 11.638, visa a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, aumentando o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral.

Discussão

Em vista as mudanças na Legislação Societária e o Ambiente Internacional de Negócios e por ações, juntamente com o poder regulatório e interpretativo que a CVM possui, encontra-se a necessidade do Brasil se adaptar a regulação contábil internacional e isso implica em impactos no balanço patrimonial.

Entre os objetivos dessa nova Lei, além de alterar artigos da Lei nº 6.404/ 1976 para atualizá-la ao novo mundo de negócios global, deve ser ressaltado o de providenciar maior transparência às atividades empresariais brasileiras.

Alguns dos principais avanços em termos de práticas contábeis é a adequação do Balanço Patrimonial:

Estrutura do Balanço Patrimonial segundo a Lei 6.404/76 x Lei 11.638/07.

ANTES DEPOIS
ATIVO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
ATIVO PERMANENTE
• INVESTIMENTO
• IMOBILIZADO
• DIFERIDO
ATIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE
• REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
• INVESTIMENTO
• IMOBILIZADO
• INTANGÍVEL
• DIFERIDO
PASSIVO CIRCULANTE
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
RESERVA DE EXERCÍCIOS FUTUROS
PATRIMÔNIO LÍQUIDO
• CAPITAL SOCIAL
• RESERVA DE CAPITAL
• RESERVA DE REAVALIAÇÃO
• RESERVAS DE LUCROS
• LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS
PASSIVO CIRCULANTE
PASSIVO NÃO CIRCULANTE
• EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
• RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
PATRIMÔNIO LÍQUIDO
• CAPITAL SOCIAL
• RESERVA DE CAPITAL
• AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
• RESERVAS DE LUCROS
• AÇÕES EM TESOURARIA
• PREJUIZOS ACUMULADOS

Fonte: http://www.anefac.com.br/imagens/congresso2008/download/ernesto.pdf

Pode-se verificar no quadro a cima, que com a vigência da Lei 11.368/07, já ocorreram mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial, como:

- Criação do subgrupo "INTANGÍVEL" no Permanente, desdobrado do subgrupo Imobilizado. (art. 179, VI)
- Extinção da possibilidade de reavaliação dos bens do Ativo Imobilizado e, consequentemente, eliminação das Reservas de Reavaliação.
- O uso do subgrupo Diferido fica restrito ao registro das despesas pré-operacionais e aos gastos de reestruturação. (art. 179, V)
- Eliminação da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" mantendo somente a conta "Prejuízos Acumulados". (art. 178, § 2°, d)
- Criação, no Patrimônio Líquido, do subgrupo "Ajustes de Avaliação Patrimonial", englobando, (art. 182, § 3°) "
- Como "Reservas de Capital" passam a ser considerados apenas os ganhos relacionados com o Capital Social da empresa.
- Reserva de Lucros a Realizar – Inclusão, no cálculo da parcela realizada do lucro líquido do exercício, do resultado não realizado da contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado. (art. 197, § 2°, II)

Conclusão

Está ocorrendo grandes mudanças no cenário internacional (nas empresas), e exige-se que elas passem a adotar um novo procedimento contábil harmônico com o mundo, para que a linguagem dos negócios possa ser entendida da mesma forma em todos os lugares. O Brasil precisa estar inserido neste contexto e com a Lei das Sociedades por Ações, juntamente com a CVM, a Contabilidade no Brasil dá passos concretos, atualizando as regras contábeis brasileiras e adequando suas demonstrações e principalmente o Balanço Patrimonial ao cenário contábil internacional. Conclui-se que os impactos ocorridos no Balanço Patrimonial em razão das atualizações nas normas contábeis brasileiras é essencial, por razão da adequação do Brasil ao cenário contábil internacional.

ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DA LEI Nº 11.638/07 E DA MP Nº 449/08

Texto extraído do **Jus Navigandi**
http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12476

Patricia Leati Pelaes
Advogada Tributária da Advocacia Ariboni – Consultoria Empresarial. Mestranda em Ciências Jurídico-Econômicas (Direito Tributário Internacional e Comércio Internacional), pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, pretendeu, de uma vez por todas, pôr fim às interferências das normas de caráter tributário no campo da contabilidade nos casos em que aquelas conflitam com os princípios contábeis usualmente adotados ao redor do mundo. Essa Lei, na verdade, veio completar um ciclo de mudanças iniciado há pouco mais de três décadas, com a edição da Lei nº 6.404/76 e com normas elaboradas pela Comissão de Valores Mobiliários, pelo Banco Central do Brasil e por outros órgãos dotados do poder de legislar em matéria contábil.

A má interpretação e a deficiência de informação a respeito do que foi batizado como "reforma contábil", entretanto, tem causado a impressão de que a Lei nº 11.638/07 se aplica a todas as empresas estabelecidas no Brasil, as quais, caso fosse correta a informação, ficariam sujeitas a um novo modelo de demonstrações, alinhado com as normas contábeis internacionais.

Ocorre, entretanto, que por expressa disposição legal, o objetivo da Lei 11.638, é o de alterar e revogar dispositivos das Leis nº 6.404/76 e nº 6.385/76, estendendo ainda às sociedades de grande porte as disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Ou seja, a referida "reforma contábil" restringe-se, na verdade, à "reforma da lei das sociedades por ações" e das sociedades limitadas de grande porte, obrigando somente empresas dessas naturezas à aplicação das novas regras e modelos criados pela referida Lei (que, como dito, alterou disposições da Lei nº 6.404/76 no que tange à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente), de tal forma que estão fora de seu âmbito de aplicação, sob o aspecto societário, as sociedades limitadas (simples ou empresárias), as sociedades em conta de participação, as sociedades em comandita simples e as sociedades em nome coletivo – reguladas, de forma geral, pelo Código Civil – , assim como as demais sociedades previstas em leis especiais, como, por exemplo, as cooperativas.

Por sua vez, as sociedades de grande porte submetem-se ao novo regime contábil estabelecido. Para tanto, entende-se como sociedades de

grande porte as sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades anônimas de capital aberto, que tiverem, no exercício anterior, ativo total superior a R$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões.

No plano tributário, todavia, o âmbito de incidência da Lei nº 11.638/07 alcança todos os contribuintes que recolhem o IRPJ com base no lucro real, pois, muito embora o objeto da revogação pela Lei 11.638 tenha sido a Lei nº 6.404/76, esta lei continua agregada ao Decreto-Lei nº 1.598/77, que, por expressa disposição legal, determina que todas as empresas que apuram o IRPJ com base no lucro real devem observar as disposições da Lei nº 6.404 (como disposto no inciso VI do art. 67 do Decreto-Lei nº 1.598, *in verbis:* "o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404/76").

Assim, aplicando-se esta regra aos contribuintes que apuram o IRPJ com base no lucro real, a Lei nº 6.404, alterada pela Lei nº 11.638, no que diz respeito às implicações tributárias de sua aplicação, deve ser por eles observada, inclusive nos casos em que, por força da própria lei societária, eles não estejam sujeitos a ela.

Isso se dá porque, em matéria tributária, vigora o princípio da generalidade, que, confirmando o princípio da igualdade, impede que se atribua tratamento tributário diferente a contribuintes em função do revestimento societário adotado.

Dessa forma, se a Lei nº 6.404/76 se aplica a sociedades por ações que sejam fechadas ou a sociedades que estejam abaixo dos patamares de ativos e de receita estabelecidos como parâmetros para o enquadramento como de grande porte só pelo fato de que tais empresas apuram o IRPJ com base no lucro real, uma sociedade que adote um tipo societário diferente, mas que esteja em condições iguais ou equivalentes às outras não pode ser tratada de forma distinta, quando o tratamento a ser dado for o fiscal.

Diante disso, uma vez que, para fins tributários, a Lei nº 11.638/07 deve ser aplicada por todos os contribuintes que apuram o IRPJ com base no lucro real, por consequência lógica as disposições da MP nº 449/08, no que diz respeito ao Regime Tributário de Transição, deve também ser observado por estes contribuintes, quando o regime de apuração do imposto de renda se der com base no lucro real.

Informações bibliográficas:

*PELAES, Patricia Leati. Aspectos societários e tributários da Lei nº 11.638/07 e da MP nº 449/08 . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 2088, 20 mar. 2009. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12476>. Acesso em: 24 jun. 2009.*

1 Ativo

1.1 Classificação

1.1.1 Como passam a ser classificados os ativos?

Os Ativos agora passam a ser classificados em Ativos Circulantes e Ativos não Circulantes. Os Ativos não Circulantes passam a possuir os seguintes grupos:

Realizável a longo prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. (O Diferido deverá ser eliminado pela Medida Provisória a ser emitida brevemente, passando os itens que o compõem a ser baixados para o resultado ou reclassificados para o intangível).

1.1.2 Como fica a classificação do ativo para fins fiscais?

A classificação dos ativos, para fins fiscais, é a mesma que para fins contábeis. A única diferença é que não haverá a nomenclatura "Resultado Não Operacional" para fins societários, mas o conceito continua a existir para fins fiscais.

1.1.3 Um Software que está em desenvolvimento deve ser contabilizado em qual grupo do Ativo?

Se o software em elaboração for ser integrado a algum item do imobilizado, ele deve ser contabilizado em Imobilizado em Andamento (como, por exemplo, softwares para máquinas específicas). Caso esse software não seja vinculado a um imobilizado específico, ele deve ser classificado como Intangível em Andamento, dentro do grupo de Intangíveis. Entretanto, caso o software em desenvolvimento seja para comercialização, ele deve ser tratado como ativo especial, mantido no grupo de estoques.

1.2 Novas Contas

1.2.1 Quais as novas contas do Ativo?

Foram criadas as novas classificações do ativo conforme item 1.1. O grupo novo criado é o de Intangíveis.

1.2.2 Qual a nova divisão do Ativo Permanente? Qual o novo grupo formado?

O Grupo Permanente está sendo eliminado, passando seus componentes a serem classificados dentro do grupo Ativo Não Circulante. Uma alteração importante está vinculada à classificação de contas que anteriormente eram inseridas no grupo do Ativo Imobilizado, contas como marcas, patentes, concessões, direitos autorais e não autorais, a partir da Lei nº. 11.638, serão classificadas no novo grupo, Ativo Intangível.

1.3 Investimentos Temporários

1.3.1 Como devem ser classificados os investimentos temporários?

Os investimentos temporários devem figurar no Ativo Circulante. Isso não altera a classificação anteriormente existente.

1.3.2 Quais os novos critérios para avaliação dos investimentos temporários?

Para esses, a metodologia de avaliação dependerá do prazo esperado de suas vendas ou recebimentos, podendo as suas variações afetarem o resultado do exercício ou a conta de ajuste de avaliação patrimonial, dependendo do caso.

1.3.3 Como devem ser segregados os investimentos temporários?

Destinados à negociação imediata - investimentos temporários já destinados a serem negociados, ou seja, com sua negociação devidamente autorizada pela gestão da empresa.

Disponíveis para futura venda - se a empresa tiver aplicações financeiras destinadas para futura venda, mas essa venda não estiver ainda devidamente autorizada.

Mantidos até o vencimento – investimentos para os quais a empresa tenha intenção e capacidade financeira de manter até seu vencimento.

1.3.4 Como devo utilizar a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial para contemplar a variação do valor justo dos investimentos temporários?

Se a empresa tiver aplicações financeiras destinadas para futura venda, mas essa venda não estiver ainda devidamente autorizada, isso representa apenas uma intenção: assim, essas aplicações serão reconhecidas em duas etapas: primeiramente aplicam-se os juros e atualização monetária a que tiverem direito, contra o resultado do período. Após isso, seus valores são ajustados a seu valor de mercado. A contrapartida dessas últimas oscilações é que será na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido.

1.4 Investimentos Permanentes

1.4.1 Quais os novos critérios para avaliação dos investimentos permanentes?

Alteram-se as regras para a aplicação da Equivalência Patrimonial, devendo esse método ser aplicado para empresas coligadas e controladas, não mais existindo o conceito de relevância, e sim o conceito de influência significativa.

1.4.2 O que mudou na Equivalência Patrimonial?

Não fori modificado o conceito do que são empresas controladas, mas foi o do que são coligadas. Não há mais o limite mínimo de 10% e não existe mais a questão da relevância. Ou seja, o conceito de relevância, que era aplicável para efeito da avaliação por equivalência, não existe mais. Então, a partir de agora, todas as empresas controladas e todas as empresas coligadas devem ser avaliadas por equivalência patrimonial, sem levar em consideração o conceito da relevância. Notar que agora só são coligadas aquelas sociedades nas quais se tem participação em capital votante o suficiente para se ter influência significativa, mas sem se chegar ao grau de

controle; presume-se que haja influência significativa se a participação for superior a 20% do capital votante.

1.4.3 O que é influência significativa?

O importante no processo de avaliação por equivalência patrimonial passa a ser a questão da influência na administração, ou a influência significativa. Configurará influência significativa quando houver, por parte do investidor, representação na diretoria, participação nos projetos da investida, na definição de políticas, inclusive relacionadas à distribuição de dividendos, ocorrer transações relevantes entre investidora e investida, intercâmbio de pessoal, fornecimento de tecnologia etc.

1.5 Ativo Intangível

1.5.1 Qual a finalidade desse novo grupo?

O grupo de intangível passa a ser formado por contas que estavam em outros grupos do Ativo Permanente, e novas transações, que representam bens incorpóreos, como por exemplo, as marcas, as patentes, os direitos de concessão, os direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de produtos novos, ágio pago por expectativa de resultado futuro (fundo de comércio, ou goodwill).

1.5.2 Marcas podem ser registradas no Ativo Intangível?

Marcas devem ser classificadas no Intangível, mas somente podem ser registradas quando de sua efetiva aquisição, ou pelo seu valor de custo de criação.

1.5.3 Posso registrar o goodwill no ativo Intangível?

O valor pago em na aquisição de uma entidade acima do seu valor patrimonial avaliado a valores de mercado deverá ser registrado no grupo dos Ativos Intangíveis com o nome de Ágio Pago por Expectativa de Rentabilidade Futura. Esse é o valor pago em função do nome, da reputação, da clientela sendo adquirida, do treinamento que essa empresa teve com relação aos seus vendedores ou da sua capacidade produtiva, de inovação em tecnologia, localização, fidelidade etc. Goodwill gerado internamente não pode ser contabilizado em nenhuma circunstância, somente o efetivamente adquirido de terceiros, normalmente na compra de uma outra sociedade.

1.5.4 As regras internacionais permitem o diferimento de gastos com pesquisas e desenvolvimento?

As normas do IASB permitem, mas não exigem, o diferimento dos gastos com desenvolvimento desde que a entidade cumpra uma série de exigências tais como a sua vinculação a produtos que gerarão receitas, teste do impairment etc. Porém, as normas internacionais não permitem o mesmo procedimento com os gastos com pesquisa, que devem ser integralmente lançados diretamente como despesa do resultado. Veja também item 1.6.

1.5.5 Qual deve ser a contabilização quando uma empresa recebe uma oferta de compra de sua marca?

Quando uma empresa recebe a oferta de compra de sua marca, ela não deve registrar nenhum tipo de intangível. Caso a marca seja adquirida por outra entidade, a vendedora irá baixar o valor existente no ativo contra o resultado (se algum valor estiver registrado), e o montante recebido, como receita. A empresa não pode, de forma alguma, registrar um intangível em seu Balanço Patrimonial somente por conta de proposta de compra ou até mesmo quando efetivada a venda da marca. Somente a compradora irá registrar a marca em seu ativo, pelo valor de custo.

1.5.6 Quando uma empresa deve contabilizar a "marca" como um Intangível?

Somente os valores incrementais efetivamente desembolsados para aquisição das marcas, ou para seu desenvolvimento, registros etc. é que podem ser contabilizados no ativo intangível. Eventuais valores de marcas esperados em negociações, ou até mesmo avaliados com base em laudos técnicos, não podem ser contabilizados.

1.6 Ativo Diferido

1.6.1 O Ativo Diferido irá existir até quando?

O Ativo Diferido desaparecerá com a Medida Provisória a ser emitida ainda em 2008. A Lei 11.638/07 ainda o permitiu, mas agora com um uso muito restrito com relação ao que existia na prática anterior. Dizia essa Lei que apenas as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuiriam efetivamente para o aumento do resultado de mais de um exercício social é que ficariam nesse grupo, e desde que esses gastos não configurassem mera redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Era um conceito bem mais restrito do que existia na Lei anterior, e agora simplesmente desaparece.

1.6.2 Onde deverão ser classificados os itens atualmente existentes no Ativo Diferido?

Algumas das despesas que vinham sendo classificadas como pré-operacionais no Diferido irão para o Imobilizado. Por exemplo, nas regras internacionais, quando se gasta para fazer treinamento de pessoas que irão colocar um equipamento em funcionamento, tais gastos são incorporados ao custo do Imobilizado, já que, no fundo, fazem parte do processo de colocação do Imobilizado em condições de funcionamento. Tudo que se gasta, inclusive em testes de funcionamento, até que ele esteja pronto para operar, faz parte do custo do imobilizado. Já as despesas préoperacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou relativos a toda a burocracia da organização da empresa, que também vínhamos classificando como despesas pré-operacionais, não mais, daqui para frente, serão ativadas: terão que ser descarregadas diretamente como despesas do exercício. As despesas com pesquisas também deverão ser baixadas contra o resultado.

1.6.3 Com a extinção do grupo de Diferido do ativo permanente, onde os gastos com desenvolvimento deverão ser ativados?

Os gastos com desenvolvimento poderão ser classificados no grupo do ativo intangível, dependendo do tipo de gasto. Veja também item 1.5.4.

1.7 Reavaliação de Ativos

1.7.1 Podem ser realizadas novas reavaliações?

Não. De 2008 em diante, não é mais permitido se fazer qualquer tipo de reavaliação.

1.7.2 Como devem ser tratados os saldos das reavaliações existentes?

Os saldos que existem atualmente nessas reservas podem, durante o exercício social de 2008, ser simplesmente revertidos, eliminados contra os respectivos ativos.

Se isso não for feito, os saldos atualmente existentes continuarão figurando no balanço e serão realizados, ou seja, transferidos para lucros ou prejuízos acumulados, à medida que os respectivos ativos forem sendo baixados, como já é a prática tradicional.

1.7.3 As empresas que não estão obrigadas a seguir a Lei no 11.638/07 podem continuar realizando a reavaliação de ativos?

As sociedades limitadas tributadas pelo lucro real são obrigadas a seguir a lei das S/A, logo não podem fazer reavaliações. Quanto às demais limitadas e demais entidades, depende de legislações específicas, quando houver. O Código Civil também não reconhece a figura da reavaliação. Assim, em princípio, essa figura está proibida em todo o território nacional.

1.7.4 Como fica a tributação das reavaliações existentes?

Os procedimentos tributários para as reservas de reavaliação não são alterados. As baixas da reserva de reavaliação continuam tributáveis.

1.8 Impairment de Ativos

1.8.1 O que é impairment de Ativos?

É o teste de recuperabilidade já definido em norma específica do CPC.

O artigo 183 da Lei, que trata da avaliação dos elementos do ativo, passa a considerar que a companhia, periodicamente, deverá avaliar o grau de recuperabilidade de seus ativos.

Um ativo que esteja reconhecido no balanço mas que não possa ter fluxos de caixas futuros que recuperem o seu valor ou que não tenha indicações que deem a ele uma garantia de recuperabilidade deverá ter seus valores reduzidos.

1.8.2 Como devo apurar a taxa de juros para trazer o fluxo de caixa descontado a valor presente, na realização do teste do impairment?

A grande discussão na aplicação do conceito de ajuste a valor presente é a escolha da taxa quando ela não exista de maneira explícita. A empresa terá que deliberar por qual taxa utilizar, e dar a devida evidenciação nas

suas notas explicativas. (Ler o Pronunciamento Técnico CPC 01, que trata de Impairment porque ele apresenta uma discussão sobre o assunto nos seus itens 53 a 55.)

1.8.3 O Impairment deve ser realizado com base em laudos de engenheiros ou pode ser feito diretamente por pessoal interno da empresa?

O teste de recuperabilidade pode ser feito diretamente por pessoas da empresa.

Não há nada que exija a realização de laudos externos. Entretanto, deve haver documentação sobre o procedimento de realização desse teste, mesmo que realizado internamente. Para maiores informações vide pronunciamento CPC 01 aprovado pela CVM e pelo CFC sobre teste de recuperabilidade, já aprovado e em vigência.

1.9 Leasing

1.9.1 Como devem ser contabilizadas as operações de leasing?

O leasing, de acordo com a nova lei, deve ser tratado sob o enfoque da essência sobre a forma. Quando se tratar de efetivo financiamento de ativo, o mesmo deve ser contabilizado como imobilizado (ou qualquer outro grupo em que melhor seja classificada sua natureza), independentemente da propriedade jurídica do bem, além do passivo respectivo.

1.9.2 Há diferença entre a contabilização de leasing operacional e leasing financeiro?

Sim, o leasing operacional continua sendo contabilizado como despesa quando do pagamento ou reconhecimento da prestação.

1.9.3 Quais são os parâmetros para a distinção entre o arrendamento mercantil financeiro e o operacional?

Os parâmetros para a contabilização do arrendamento mercantil financeiro terão como base o Pronunciamento Técnico do CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil. Importante: a essência econômica da transação deve prevalecer sobre a forma jurídica nesses casos.

1.9.4 Qual a taxa que devo usar para trazer a valor presentes os montantes envolvidos na contabilização do leasing?

Devem ser utilizadas as taxas de mercado. Veja item 12.2.

1.9.5 O registro de bens de terceiros no Ativo Imobilizado refere-se somente as operações de leasing?

Os bens de terceiros a serem registrados no ativo imobilizado não se referem exclusivamente aos oriundos de operação de leasing. Serve a mesma determinação para qualquer tipo de operação em que se tenha a transferência dos riscos e dos benefícios do ativo, mesmo que não haja transferência jurídica da propriedade.

1.9.6 É possível registrar no ativo imobilizado bens em comodato?

Sim, desde que a empresa observe as seguintes situações: não há cláusulas de devolução no contrato, com prazo definido ou não, a manutenção é toda da entidade que detém o imobilizado, esta entidade possui controle total sobre tal imobilizado, detém seus riscos e benefícios e pode utilizá-lo para prestar serviços a qualquer cliente.

1.10 Depreciação

1.10.1 Como deverão ser calculadas as novas depreciações?

As depreciações deverão ser apuradas com base na vida útil dos ativos, e não mais com base nas taxas fiscais.

1.10.2 As depreciações anteriormente registradas, com base nas normas fiscais, deverão ser reajustadas para refletirem a vida útil econômica?

Quanto à necessidade ou não de reajustar as depreciações acumuladas, espere o Pronunciamento Técnico do CPC sobre Imobilizado. Por enquanto nada obriga a isso.

2 Passivo

2.1 Classificação

2.1.1 Como passam a ser classificados os passivos?

O passivo passa a ser classificado em Circulante e Não Circulante.

2.1.2 Como fica a classificação do passivo para fins fiscais?

A classificação dos passivos, para fins fiscais, é a mesma que para fins societários.

2.2 Novas Contas

2.2.1 Foram criadas novas contas no passivo?

Não foram criadas novas contas no passivo.

3 Patrimônio Líquido

3.1 Novas Contas

3.1.1 Quais as novas contas no patrimônio líquido?

No patrimônio líquido foi criada a nova conta referente a Ajustes de Avaliação Patrimonial, foram alterados os procedimentos para contabilização de reservas relacionadas a incentivos fiscais (eliminada a conta de doações e subvenções para investimento), extintas as possibilidades de manutenção de saldo na conta de lucros acumulados nas S/As e eliminada a reserva de prêmio na emissão de debêntures.

Também se deve considerar o fim da possibilidade da realização de novas reavaliações.

3.1.2 Quais contas foram eliminadas?

Reserva de prêmio na emissão de debêntures, de doações e subvenções para investimentos e novas reservas de reavaliação.

3.2 Prêmios de Debêntures

3.2.1 Como fica o critério de contabilização dos prêmios recebidos nas emissões de debêntures?

A Lei nº. 11.638 revogou a possibilidade de a empresa, ao emitir uma debênture, contabilizar eventual prêmio recebido diretamente como Reserva de Capital. O seu valor terá que ser apropriado como Receita Financeira, ou melhor, como uma redução da despesa financeira na captação dessa debênture.

3.2.2 Qual a razão da modificação do tratamento dos prêmios recebidos nas emissões de debêntures?

As Normas Internacionais dizem que as despesas financeiras correspondem à soma do que se paga a título de juros mais todas as despesas incrementais que se tenha nesse processo de tomar dinheiro emprestado, menos os prêmios eventualmente recebidos. Despesas incrementais significam aquelas que, se a empresa não procurasse tomar o dinheiro emprestado, não teria que com elas arcar, como, por exemplo, despesas com consultores, com viagens etc.

3.3 Incentivos Fiscais

3.3.1 Como fica a contabilização dos incentivos fiscais?

O que antes da Lei 11.638 não era considerado incentivo fiscal continua não sendo.

Já o que for genuinamente incentivo fiscal deve obrigatoriamente transitar pelo resultado. Nenhum tipo de incentivo fiscal pode ser lançado diretamente para conta de Reserva de Capital ou mesmo de Incentivos Fiscais sem transitar pelo resultado.

3.3.2 Quais incentivos fiscais devem transitar pelo resultado?

Todos eles; as subvenções de custeio já transitavam. As subvenções para investimentos, seguindo as regras internacionais, também devem transitar pelo resultado.

3.3.3 Existe algum incentivo fiscal que poderá ser contabilizado diretamente na conta de reserva?

Não. Todos os incentivos fiscais deverão transitar pelo resultado.

3.3.4 Como ficam as reservas para incentivos fiscais existentes anteriormente?

As reservas para incentivos fiscais deverão ter seu saldo transferido para a nova conta de Reservas de Incentivos Fiscais.

3.3.5 É possível utilizar o método de equivalência patrimonial em Investimentos com Incentivo Fiscal?

Sim. A utilização do método da equivalência patrimonial independe da origem do investimento, seja aquisição usual ou oriunda de incentivos fiscais, desde que seja enquadrado dentro das exigências para sua aplicação.

3.4 Ajustes de Avaliação Patrimonial

3.4.1 Qual a utilidade do grupo de Ajustes de Avaliação Patrimonial?

Devem ser incluídas nessa conta todas as variações de preços de mercado dos instrumentos financeiros, aqueles destinados à venda futura e

outros eventuais ajustes de ativos a seu valor de mercado que devam, em função do Regime de Competência, transitar pelo resultado posteriormente. As diferenças de ativos e passivos avaliados a valor de mercado nas reorganizações societárias são outro exemplo de utilização dessa conta.

3.4.2 Como devo proceder para contabilizar a variação do valor justo dos investimentos temporários?

A contrapartida de todas as variações de preços de mercado dos instrumentos financeiros destinados à venda futura deve ser na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial. Outros investimentos temporários não classificados nessa categoria devem ter suas variações refletidas diretamente no resultado.

3.4.3 Esse grupo realmente faz parte do Patrimônio Líquido?

Sim. Mas não é conta de Reserva de Lucros, porque não transitou ainda pelo resultado. Na realidade, é um grupo especial criado pela Lei no 11.638/07.

3.4.4 Existe algum pronunciamento específico sobre a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial? Qual o tratamento contábil de seu saldo com o passar do tempo?

A normatização sobre esse assunto está efetuada no Pronunciamento Técnico CPC 14 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação Fase 1.

Os saldos existentes nessa conta deverão ser transferidos para o resultado do exercício à medida que aqueles valores registrados nos ativos ou passivos forem sendo realizados.

3.5 Reavaliação (vide também item 1.7)

3.5.1 Como devem ser tratadas as reservas de reavaliação?

Os saldos que existem atualmente nessas reservas podem, durante o exercício social em curso, ser simplesmente revertidos, eliminados contra os respectivos ativos. Se isso não for feito, os saldos atualmente existentes continuarão figurando no balanço e irão sendo realizados, ou seja, transferidos para lucros ou prejuízos acumulados, à medida que os respectivos ativos forem sendo baixados, como já é a prática tradicional.

3.6 Lucros Acumulados

3.6.1 A conta de Lucros Acumulados pode apresentar saldo no final do período?

A Lei exige que todo resultado positivo da sociedade por ações seja destinado, isto é, seja pago em dividendos ou transferido para reservas próprias de lucros. Não pode mais ficar a conta de Lucros Acumulados com saldo positivo no balanço. Ou fica o valor zero (portanto não figurará mais no balanço) ou fica o valor negativo e sob o nome de Prejuízos Acumulados.

3.6.2 Quais os novos procedimentos a serem adotados no tratamento da conta de Lucros Acumulados?

Nos plano de contas, essa conta continuará existindo e continuará tendo a mesma utilização que teve até hoje. Continuará sendo a contrapartida da transferência do resultado do exercício; continuará sendo a contrapartida da constituição das reservas de lucros, tais como a Reserva Legal, a Reserva de Lucros a Realizar, as Reservas Estatutárias; e também será a contrapartida das distribuições de resultados, sejam essas distribuições a título de dividendos ou juros sobre o capital próprio. O que não pode ocorrer é saldo positivo nessa conta no balanço.

3.6.3 Quais as destinações do lucro que devem obrigatoriamente ser realizadas?

Não há mudanças quanto à obrigatoriedade de destinações do lucro. A empresa continuará realizando as distribuições conforme antigamente, distribuindo para reserva legal, reserva estatutária, reservas de lucros, dividendos a pagar, etc.

3.6.4 Todas as sociedades são obrigadas a adotarem o procedimento de manter o saldo da conta de lucros acumulados igual a zero?

Não, somente as sociedades de capital aberto.

3.7 Demais Reservas

3.7.1 Como ficam os limites das reservas?

Os limites nas sociedades anônimas não são alterados, continuam existindo e válidos como antes.

3.7.2 Em qual conta do PL devem ficar os lucros que serão reinvestidos na empresa?

Os lucros que ficarem na empresa para reinvestimento devem ser mantidos em conta de Reserva de Retenção de Lucros (isso já existia na Lei, art.196), e é obrigatório para isso que sejam formalmente efetuados o orçamento e a justificativa de tal investimento, devidamente aprovados pela Assembleia Geral. Mas no caso das não sociedades que não são por ações (como as sociedades limitadas) o saldo pode permanecer em Lucros Acumulados. Ajustar essa resposta ao que foi dito no item 1.7.3

3.7.3 Há mudanças em relação à definição dos percentuais ligados à distribuição de dividendos e formação de reserva de lucros?

O cálculo do dividendo mínimo obrigatório continua o mesmo, prevalecendo o que estiver no estatuto da empresa, e se este for omisso, deve ser de 50% do lucro líquido ajustado, conforme a lei, mas para o caso das sociedades por ações. O limite de 100% de reservas de lucros sobre o capital também continua válido.

4 DRE

4.1 Novos Procedimentos

4.1.1 Existem novos procedimentos a serem adotados na elaboração da DRE?

Deverão ser considerados os procedimentos para contabilização dos incentivos fiscais, investimentos temporários e outros relacionados à alteração dos critérios de avaliação do ativo, passivo e PL. Entretanto, nada de específico à elaboração da DRE foi alterado.

4.1.2 Qual a relação da DRE com as contas de Ajustes de Avaliação Patrimonial? (vide também item 3.4)

O ajuste a mercado nos investimentos temporários feito na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial deverá ser transferido para o resultado do exercício à medida em que eles forem sendo realizados. Por exemplo, nos casos dos instrumentos financeiros destinados à venda futura, na medida em que eles tiverem suas transferências para venda imediata ou que efetivamente forem negociados, a transferência para o resultado do exercício se dará.

5 DOAR

5.1 Publicação

5.1.1 A DOAR não mais tem publicação obrigatória?

Sim, a DOAR não é mais uma demonstração obrigatória.

5.1.2 As entidades podem continuar publicando a DOAR?

Sim, as entidades podem continuar publicando, e é recomendável essa continuidade em razão do relevante conteúdo informacional trazido por tal demonstração.

5.2 Ensino

5.2.1 Os professores devem continuar ensinando a DOAR aos seus alunos?

Sim, devido ao importante conteúdo informacional trazido por tal demonstração.

5.2.2 Qual a utilidade dessa demonstração, já que não mais é obrigatória?

Essa demonstração tem por objetivo identificar as modificações ocorridas na posição financeira da empresa e apresentar informações relacionadas a financiamentos (origens de recursos) e investimentos (aplicações de recursos) da empresa durante o exercício, onde esses recursos são os que afetam o capital circulante líquido (CCL) da empresa.

6 DFC

6.1 Publicação

6.1.1 Quem está obrigado a publicar a DFC?

Todas as empresas obrigadas a publicar suas Demonstrações Financeiras devem publicar a DFC, exceto as que tiverem patrimônio líquido inferior a R$ 2 milhões.

6.2 Elaboração

6.2.1 Há norma específica sobre a elaboração da DFC?

Sim. O Pronunciamento Técnico CPC 03 Demonstração dos Fluxos de Caixa trata exclusivamente dessa demonstração.

6.2.2 Qual método deve ser utilizado, o direto ou o indireto?

A Demonstração dos Fluxos de Caixa poderá ser elaborada utilizando-se o Método Direto ou o Método Indireto. Entretanto, tem havido a predileção pelo método indireto.

6.2.3 Qual a diferença entre os métodos direto e indireto?

O Método Indireto é aquele onde se parte do lucro líquido do período e se o ajusta até se obter o caixa das operações. Esses ajustes são aqueles que já se utilizava na montagem da DOAR (itens que não afetam o Ativo e o Passivo Circulante, como depreciações, amortizações, equivalência patrimonial etc.) e aqueles que representam variações das contas de ativo e passivo que são contrapartidas de registros no resultado (clientes, estoques, fornecedores, contas a pagar etc.) quer sejam contas circulantes quer não-circulantes. Já o Método Direto, para o caixa gerado nas operações, é aquele onde as entradas e saídas referentes às operações aparecem pelos seus valores totais realizados, ou seja, mostra a efetiva movimentação de dinheiro. O que se tem visto no Brasil e no exterior é uma forte predileção pelo Método Indireto (vide item 6.2.4), uma vez que se apresenta mais útil, mais informativo e os analistas dão preferência a ele. Já no que tange às demonstrações do caixa gerado/consumido pelos investimentos e pelos financiamentos é igual em ambos os métodos.

6.2.4 O que é a conciliação entre o lucro e o caixa gerado pelas operações, quando da publicação do método direto?

O CPC 03 exige que, quando da publicação da DFC pelo método direto, seja apresentada uma conciliação entre o caixa gerado pelas operações com o lucro líquido. Ou seja, devem ser ajustadas todas as transações contidas no lucro líquido que não tiveram impacto no caixa exercício, bem como aquelas que produziram ou consumiram caixa e não tiveram reflexo no resultado do período.

Na realidade, quando se elabora essa conciliação nada mais se está fazendo do que a demonstração do caixa das operações segundo o apontado pelo método indireto. Por essa razão diz-se da predileção pelo método indireto, uma vez que ele automaticamente já contém essa conciliação, e nada mais é exigido.

6.2.5 Quais são as subdivisões da DFC?

Essa demonstração deverá ser subdividida na demonstração do caixa gerado/consumido em três atividades: a Atividade Operacional, a Atividade de Investimentos e a Atividade de Financiamento.

7 DVA

7.1 Elaboração

7.1.1 O que é a DVA?

A DVA é a Demonstração do Valor Adicionado. Essa nova demonstração tem o objetivo de demonstrar a riqueza gerada pelas entidades e sua distribuição entre funcionários, governo, acionistas e credores.

7.1.2 Quais as diretrizes para a elaboração da DVA?

Consulte o Pronunciamento Técnico CPC 09 Demonstração do Valor Adicionado que contém todas as diretrizes bem como exemplos.

7.2 Publicação

7.2.1 Quem é obrigado a publicar a DVA?

Somente as companhias abertas têm a obrigatoriedade de publicar a DVA.

8 Instituições

8.1 IASB

8.1.1 O que é o IASB?

O IASB - Internacional Accounting Standards Board - é uma organização internacional sem fins lucrativos responsável pela edição e atualização das normas internacionais de contabilidade. Mais de uma centena de países, incluindo a integralidade dos membros da União Europeia, já adotam as normas desse órgão.

Ainda, os Estados Unidos já aceitam que as empresas estrangeiras publiquem, naquele país, suas demonstrações financeiras com base nesse conjunto de normas sem a conciliação com aquelas emitidas pelo Financial Accounting Standards Board (FASB, órgão emissor de normas contábeis nos Estados Unidos) e emitiu há pouco tempo documento propondo que todas as empresas norte-americanas passem a usar as normas do IASB em mais alguns anos.

8.1.2 Qual o prazo máximo para a adoção das normas do IASB na sua integralidade?

O Brasil está inserido no rol dos países que já estão comprometidos com a adoção das normas do IASB por meio das iniciativas do Banco Central do Brasil (2006), da Comissão de Valores Mobiliários (5/2007) e Superintendência de Seguros Privados (12/2007), os quais formalmente estabeleceram a obrigatoriedade de sua adoção para as entidades por eles reguladas (Instituições Financeiras, Companhias Abertas e Entidades Seguradoras, respectivamente). Essas entidades terão de elaborar e divulgar as demonstrações contábeis consolidadas a partir do exercício social findo em 31 de dezembro de 2010. Com isso, o trabalho dos preparadores dessas demonstrações contábeis deverá ser iniciado até o final de 2008 para fins de apresentação das demonstrações contábeis consolidadas de 2010 comparadas às de 2009. Para os balanços individuais não há data ainda definida, mas tem-se como meta o próprio ano de 2010.

8.1.3 Qual a relação do CPC com o IASB?

O CPC está traduzindo e, quando absolutamente necessário, adaptando as normas do IASB para serem adotadas no Brasil.

8.1.4 Quando deverão todas as normas do IASB estar devidamente adaptadas e transformadas em pronunciamentos do CPC?

Até o final de 2009 todas as normas do IASB já deverão estar contempladas nos pronunciamentos do CPC.

8.1.5 Pode haver diferenças entre as normas do CPC e do IASB?

Sim, mas desde que as demonstrações elaboradas aqui possam ser tomadas como dentro das normas do IASB. Por exemplo, não podemos mais reavaliar ativos; o IASB admite a reavaliação mas não obriga a elas; assim, nossas demonstrações, mesmo que nossas normas não permitam mais a reavaliação, estarão dentro das normas do IASB. Há um caso especial: a DVA não é obrigatória pelas normas do IASB, mas também não é vedada; na realidade, é incentivada mas não exigida. Assim, não se pode dizer que nossas demonstrações, com a DVA, não estão dentro das normas do IASB.

8.2 CPC

8.2.1 Qual o objetivo do CPC?

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

8.2.2 Qual a estrutura do CPC?

O CPC é formado por 4 coordenadorias: operações, relações institucionais, relações internacionais e técnica.

8.2.3 Quem participa do CPC?

O CPC, criado por meio de uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade, é formado pela ABRASCA, que representa as companhias abertas; APIMEC, que representa os usuários, os analistas; a Bolsa de Valores, que representa o mercado de forma geral; o Conselho Federal de Contabilidade, que representa os profissionais ligados à área ; a FIPECAFI, vinculada à Universidade de São Paulo, que representa a academia; o IBRACON, que representa os auditores. E tem ainda como membros convidados permanentes: o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, a Receita Federal do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados.

8.2.4 Qual o poder legal que o CPC possui?

O CPC é o organismo responsável no Brasil pela emissão de pronunciamentos contábeis de maneira convergente às internacionais, mas não possui poderes legais para transformá-los em normas, porque não é órgão governamental. Depois que o CPC emite os seus pronunciamentos, interpretações e orientações, os órgãos reguladores emitem seus atos próprios, adotando-os.

Como os pronunciamentos do CPC serão tornados obrigatórios?

Por meio da emissão de atos próprios dos órgãos reguladores, como a CVM, o CFC, o BACEN, a SUSEP, adotando os pronunciamentos do CPC

8.2.5 Quem deverá aplicar os pronunciamentos do CPC?

Os pronunciamentos do CPC deverão ser adotados por todas as entidades submetidas às normas da CVM, BACEN, SUSEP, CFC e outros órgãos reguladores.

8.3 CFC

8.3.1 Qual a participação do CFC no CPC?

O CFC criou o CPC por meio da Resolução no 1.055 de 2005 e é também um dos seus seis integrantes, representando os profissionais contadores e técnicos de contabilidade.

8.3.2 O que acontecerá com os pronunciamentos do CFC?

Os pronunciamentos do CFC deverão ser paulatinamente, no que for pertinente, substituídos pelos pronunciamentos do CPC.

8.3.3 A Estrutura Conceitual do CPC está divergente daquela do CFC?

Não, a Resolução 1.121/08 aprovou a estrutura conceitual do CPC.

8.4 CVM

8.4.1 O que acontecerá com as normas da CVM?

As normas da CVM deverão ser paulatinamente substituídas pelos pronunciamentos do CPC, quando pertinente.

8.4.2 As normas antigas da CVM que possuem disposições contrárias aos pronunciamentos do CPC já estão revogadas?

Cada vez que o CPC emitiu um Pronunciamento contrário a alguma norma anteriormente emitida pela CVM esta autarquia revogou sua norma anterior.

8.5 SRF

8.5.1 O que acontecerá com as normas da SRF?

As normas da SRF deverão continuar valendo, uma vez que os efeitos da lei 11.638/07 não deverão ter efeitos fiscais.

8.5.2 Haverá um pronunciamento da Secretaria da Receita Federal sobre a Lei 11.638/07?

Sim. Medida Provisória específica preparada pela Receita Federal está sendo emitida pelo Poder Executivo.

8.5.3 Como deve ser escriturado o LALUC?

O LALUC deverá ser extinto, antes mesmo de sua adoção. Os ajustes entre a legislação fiscal e a societária serão todos formalizados no já existente LALUR. Vide item 11.

8.5.4 Como ficará a tributação quando da diferente adoção de critérios contábeis e fiscais na avaliação de itens patrimoniais?

As normas societárias não deverão ter efeito fiscal. As normas fiscais deverão continuar valendo.

9 Adoção da Nova Lei das S/A

9.1 Obrigatoriedade

9.1.1 Quais as entidades que estão obrigadas a seguir as disposições da Lei 11.638/07

As definições da Lei no 11.638 devem ser seguidas por todas as empresas obrigadas a seguir a Lei das S/A, o que compreende não só as sociedades anônimas, como as limitadas tributadas pelo lucro real, conforme Decreto-lei no 1.598/77. Adicionalmente, incluem-se também as empresas de grande porte.

Verificar se está compatível com as alterações nos itens semelhantes.

9.1.2 O que são sociedades de grande porte?

Sociedades de grande porte são entidades que tenham receita bruta anual de R$ 300 milhões ou ativos totais no valor de R$ 240 milhões. Tais sociedades passam agora a ter as mesmas obrigações que as sociedades por ações no que se refere à sua escrituração, elaboração de demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente.

9.1.3 As sociedades sem fins lucrativos devem seguir as alterações da nova legislação?

Para as organizações sem fins lucrativos, de uma maneira geral, prevalecem suas legislações específicas, quando existentes. O CFC possui normas a serem seguidas pelos profissionais contadores ou técnicos de contabilidade das entidades sem fins lucrativos, e os auditores têm procurado fazer com que tais regras sejam seguidas, bem como as demais normas e práticas utilizadas pelas sociedades anônimas. Fora alguns aspectos específicos, essas normas seguem, como regra geral, a contabilidade das sociedades por ações. Assim, todas as alterações válidas para essas outras entidades também passam a valer, no que couber, para as sem fins lucrativos.

9.1.4 Como os Princípios Fundamentais de Contabilidade do CFC serão observados na nova lei das S.A.s?

A Estrutura Conceitual do CPC é a que deve ser atualmente seguida face à lei 11.638/07. Todavia, vale ressaltar que os Princípios Fundamentais de Contabilidade emitidos pelo CFC não estão em conflito com a Estrutura Conceitual aprovada pelo CPC, e que esta já foi devidamente referendada pelo CFC.

9.1.5 As sociedades de grande porte serão obrigadas a publicar suas demonstrações?

Não, no nosso entendimento as sociedades de grande porte não serão obrigadas a publicar suas demonstrações.

9.1.6 Os conceitos de sociedades de grande porte também se aplicam para empresas sob controle comum sediado no Exterior?

Aplicam-se às sociedades no Brasil ou com sede no Brasil

9.1.7 As sociedades por quotas de responsabilidade limitada devem seguir as alterações da nova legislação?

Apesar de não serem formalmente obrigadas a seguir a Lei das S/A, se não forem tributadas pelo lucro real, o ideal é que essas entidades também o façam.

9.1.8 As cooperativas devem seguir as alterações da nova legislação?

O Código Civil identifica a cooperativa como uma sociedade, logo está abrangida pela Lei 11.638/07 quando esta for de grande porte. Mas, mesmo não sendo, o ideal é que sigam, a não ser nos pontos totalmente específicos, a nova legislação. O Conselho Federal de Contabilidade possui normas para essas entidades.

9.1.9 As micro e pequenas empresas devem seguir as disposições da nova legislação?

As micro e pequenas empresas (que não forem tributadas pelo lucro real) não são obrigadas a seguir essa lei. Entretanto, sugerimos fortemente que todas as entidades sigam as diposições dessa lei.

9.1.10 A auditoria para as Sociedades Anônimas de capital fechado se tornou obrigatória?

Não, a lei não torna esse tipo de auditoria obrigatória. Somente se a empresa for de grande porte, mas isso independe da forma jurídica da sociedade.

9.2 Publicação

9.2.1 Quais as entidades obrigadas a realizar a publicação de suas demonstrações financeiras?

As sociedades anônimas, a não ser as fechadas com patrimônio líquido inferior a R$ 1 milhão e com menos de 20 acionistas e que remetam a eles todos os documentos conforme art. 294 da Lei das S/A.

9.3 Comparabilidade das Demonstrações Financeiras

9.3.1 Deverão ser refeitos os balanços anteriores a 2008?

Não. Os balanços anteriores serão mantidos pelas normas anteriores à publicação da Lei no 11.638.

9.3.2 Como será realizada a comparação entre as demonstrações financeiras de 2008 e as anteriores?

A comparabilidade entre os balanços de 2008 e os anteriores ficará prejudicada, mas se a entidade quiser poderá reelaborar as demonstrações anteriores para fins de comparação. Consulte-se o Pronunciamento Técnico CPC 13 Adoção Inicial da Lei no 11.638.

10 Conceitos

10.1 Internacionalização das Normas Contábeis

10.1.1 O que é a internacionalização das normas contábeis?

É um conjunto de procedimentos e normas contábeis emitidos por um órgão sediado em Londres, chamado de IASB, que busca a harmonização das práticas contábeis entre os diversos países.

10.1.2 Porque o Brasil está realizando a internacionalização de suas normas contábeis?

Com esse procedimento o Brasil permite uma maior comparabilidade das demonstrações financeiras aqui geradas com aquelas de outros países

que adotam o mesmo conjunto de normas. Além disso, deverá vir a reduzir os custos com a elaboração de tais demonstrações por parte das empresas que emitem relatórios no exterior. Ainda, promove uma modernização do pensamento contábil, aprimorando a qualidade das informações financeiras geradas. Essa homogeneização universal de normas facilita as análises financeiras, as operações de compra e venda, financiamento, investimento, empréstimos etc., reduzindo a desconfiança e o custo do capital.

11 Questões Tributárias (vide também item 8.5)

11.1 LALUC

11.1.1 Como deverá ser escriturado o LALUC?

11.2 Leasing

11.2.1 As parcelas de pagamento do leasing financeiro continuarão sendo dedutíveis para fins fiscais?

Sim. As normas fiscais não serão alteradas. Vide item 8.5.

11.3 Reavaliação

11.3.1 Como deve ficar a tributação das reavaliações?

Vide item1.7.

11.4 Receitas de Incentivos Fiscais

11.4.1 Os incentivos fiscais que agora devem ser considerados como receita, serão tributados?

Não, tais incentivos não serão tributados, desde que sigam as normas fiscais vigentes.

12 Outros

12.1 Correção Monetária

12.1.1 Qual a posição da lei 11.638 sobre a Correção Monetária de Balanços?

A correção monetária, seja a integral ou a societária, continua proibida.

12.2 Ajuste a Valor Presente

12.2.1 Quais as taxas que devem ser utilizadas para se trazer os itens de ativo a valor presente?

De uma maneira geral, todos os ativos e passivos de longo prazo, bem como os relevantes de curto prazo, devem ser trazidos a valor presente pela taxa de mercado, independentemente de serem pós ou pré fixados. Todos os ativos e passivos pactuados com base em taxa de mercado já estão trazidos a valor presente pela taxa adequada. Entretanto, alguns itens podem ser contratados com taxas diferenciadas, tais como os empréstimos com taxas subsidiadas. Pode até ser o caso de ser estipulada uma atualização monetária num contrato, mas sem juros; o ajuste a valor presente em função do juro real precisa ser aplicado. Nesses casos específicos, as taxas a serem utilizadas devem ser as taxas de mercado, e não as taxas especiais obtidas em negociações específicas. Vide Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos, onde se encontra uma discussão sobre as taxas a serem utilizadas nos testes de impairment, também aplicável ao cálculo de valor presente.

12.2.2 Existe alguma diferenciação de tratamento contábil nos ajustes a valor presente de ativos e passivos pré e pós fixados?

Não há diferença conceitual no tratamento dos itens com taxas pré e pós fixadas. O que existe é um cuidado especial em cada caso para não se trazer a valor presente com base em taxas duplicadas ou abaixo das praticadas pela empresa no mercado.

12.2.3 Há um tratamento diferenciado para os empréstimos do BNDES?

Não. Os empréstimos do BNDES possuem taxas que são consideradas de mercado para os tipos de operação que financia. O tratamento é o mesmo a ser dado para os repasses do BNDES.

Fonte: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
http://www.cfc.fipecafi.org/faq/faq.pdf

Lei 11.941/2009 - Confira vantagens do novo parcelamento de dívidas

A Lei 11.941/09, permite o parcelamento das dívidas tributárias vencidas até 30 de novembro de 2008 em até 180 meses, ofertando, inclusive, a possibilidade de consolidação no programa dos créditos tributários de IPI (matéria-prima; embalagem; intermediários; alíquota zero ou não tributada) e oriundos do antigo Refis; Paes e/ou Paex, ainda que a empresa tenha sido excluída.

Mas, o advogado tributarista e diretor da Gasparino, Fabro, Roman e Sachet Advocaia, Felipe Luckmann Fabro ,alerta que "antes de aderir ao novo Refis, os contribuintes que têm dívidas com a Previdência Social, precisam tomar as providências para expurgar os valores decaídos (Efeitos da Súmula Vinculante nº. 8 do STF), para não incluir no programa valores manifestamente indevidos.

A lei traz outras novidades, como: quem pagar a dívida a vista não terá juros de mora, o contribuinte pode escolher quais débitos incluir no programa, a liquidação dos débitos de multa, seja de mora ou ofício, e os juros moratórios, inclusive daqueles já inscritos em dívida ativa, poderá ser feita com a utilização de prejuízo fiscal entre outras. Segue abaixo tabela com outros benefícios trazidos pela Lei 11.941/09. **Roberto do Nascimento**

Confira os principais benefícios:
Pagamento à vista;
100% redução da multa de mora e de ofício;
40% de redução das multas isoladas;
45% de redução dos juros de mora;
100% de redução do valor do encargo legal;

Parcelamento em até 30 prestações mensais;
90% de redução das multas de mora e de ofício;
35% de redução das multas isoladas;
40% de redução dos juros de mora;
100% de redução do valor do encargo legal;

Parcelamento em até 60 prestações mensais;
80% redução da multa de mora e de ofício;
30% de redução das multas isoladas;
35% de redução dos juros de mora;
100% de redução do valor do encargo legal;

Parcelamento em até 120 prestações mensais;
70% redução da multa de mora e de ofício;
25% de redução das multas isoladas;
30% de redução dos juros de mora;
100% de redução do valor do encargo legal;

Parcelamento em até 180 prestações mensais;
60% redução da multa de mora e de ofício;
20% de redução das multas isoladas;
25% de redução dos juros de mora;
100% de redução do valor do encargo legal.

LEI 11.941/09 - O RTT E A HARMONIZAÇÃO DO PADRÃO CONTÁBIL BRASILEIRO

Giancarlo Chamma Matarazzo; • Jorge Ney F. Lopes Junior

1. Em 27.5.2009, foi sancionada a Lei nº 11.941 ("Lei 11.941/09"), resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 449, de 3.12.2008 ("MP 449/08"). Dentre outras importantes medidas, a Lei 11.941/09 confirmou a criação do chamado Regime Tributário de Transição ("RTT"), o qual, em síntese, busca neutralizar os impactos da adoção dos novos critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638, de 28.12.2007 ("Lei 11.638/07") e pelos artigos 37 e 38 da própria Lei 11.941/09.

RTT

2. Na Exposição de Motivos do texto original da MP 449/08 já constava que o processo de harmonização das normas contábeis do País com os padrões internacionais de contabilidade – objetivo maior da Lei 11.638/07 – foi iniciado sem a adequação concomitante da legislação tributária, o que vinha gerando insegurança jurídica entre os contribuintes. Assim, a adoção do RTT se fez necessária para neutralizar os efeitos tributários desse processo de harmonização, até que se possam regular definitivamente "o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade".
3. Para os anos de 2008 e 2009, ou seja, desde a entrada em vigor da Lei 11.638/07, o RTT será facultativo, devendo a pessoa jurídica manifestar sua opção pelo regime na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de 2009 – devida em

30.6.2009 e cujo programa gerador acaba de ser aprovado pela Instrução Normativa de nº 945, de 29.5.2009 ("IN 945/09").

4. A opção pelo RTT será irretratável e será aplicável ao biênio 2008/2009, abrangendo o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL") – para pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real e presumido –, bem como a Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS") e a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), nas sistemáticas cumulativa ou não cumulativa.
5. A partir de 2010, o RTT será obrigatório para todas as pessoas jurídicas sujeitas ao IRPJ e à CSL segundo o lucro real, presumido ou arbitrado, assim como para o PIS e a COFINS, em qualquer sistemática. O RTT então vigerá, nos termos do artigo 15, § 1º da Lei 11.941/09, até a entrada em vigor "de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária."
6. Com o intuito de garantir a referida neutralidade tributária, o artigo 16 da Lei 11.941/09 estabelece que, para as empresas sujeitas ao RTT, as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07, e pelos artigos 37 e 38 da própria Lei 11.941/09, que "modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício (definido no artigo 191 da Lei das S.A)" não terão efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins fiscais, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.
7. Segundo o parágrafo único do mesmo dispositivo, o mesmo se aplica para as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade, dentre os quais se destacam os pronunciamentos emitidos com esse fim pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC"), assim como as deliberações emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade ("CFC") e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil ("IBRACON"), dentre outros.
8. O artigo 17 da Lei 11.941/09 detalha a ordem dos procedimentos que devem ser observados pelas empresas sujeitas ao RTT em caso de eventuais conflitos entre a lei tributária e as novas normas contábeis, qual seja: (i) apurar o resultado do exercício de acordo com as disposições da Lei das S.A., com as modificações dadas pela Lei 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/09, bem como as normas emitidas pela CVM, no caso das companhias abertas e outras que optem pela sua observância; (ii) proceder aos ajustes específicos no lucro líquido do período no Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR"), de forma a reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles vigentes em 31.12.07; e (iii) realizar os demais ajustes no LALUR para a adição, exclusão e compensação dos valores prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.
9. Em síntese, para as empresas sujeitas ao RTT, a determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSL, do PIS e da COFINS será efetuada com base na legislação fiscal atual aplicada sobre os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.07, ou seja, sem levar em conta os efeitos das alterações contábeis introduzidas pela Lei 11.638/07, pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/09, ou ainda pelos normativos da CVM ou pronunciamentos do CPC.
10. Cabe notar que o artigo 23 do texto final da MP 449/08 foi vetado pelo Presidente da República. Tal dispositivo estabelecia que "a fim de preservar a neutralidade tributária prevista no § 1o do art. 15 desta Lei, os métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, relativos às contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo ou a valor presente, não produzirão efeitos para fins de imposto de renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP".
11. O referido veto suscitou debates a respeito da eventual possibilidade de esses ajustes – de elementos do ativo e do passivo a valor justo ou a valor presente, conforme exigido pelos artigos 183, I, "a" e 184, III, da Lei das S.A. – terem ficado excluídos da neutralidade tributária do RTT. Em que pesem as chances de o fisco eventualmente vir a adotar essa posição, acreditamos que a melhor interpretação é no sentido de que os artigos 16 e 17 da Lei 11.941/07 garantem a neutralidade tributária para toda e qualquer receita, custo ou despesa gerada a partir da adoção dos novos métodos contábeis, ou seja, para as receitas, custos e despesas que não seriam reconhecidas para fins fiscais se fossem aplicados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007. Nesse conjunto, portanto, estariam naturalmente incluídos na neutralidade tributária do RTT os efeitos fiscais decorrentes dos ajustes de elementos do ativo e do passivo a valor justo e a valor presente.
12. A corroborar esse entendimento está o fato de que o RTT foi concebido no texto original da MP 449/08 sem o artigo 23 que agora foi vetado pelo Presidente da República.
    Ao sugeri-lo na Proposta de Emenda nº 117, datada de 10.12.2008, o Deputado Tião Vargas, do PT-RS, afirmou que o objetivo do dispositivo era dar segurança jurídica aos contribuintes, uma vez que os ajustes decorrentes do novo método contábil para a mensuração do valor justo dos ativos, embora registrados como receita financeira, não refletem acréscimo patrimonial, de modo que se pretendia evitar que a fiscalização viesse a adotar interpretação diversa e capaz de levar à tributação desses valores.
13. Porém, as próprias razões do veto ao artigo 23 da Lei 11.941/09 reforçam que o RTT foi criado para funcionar sem esse dispositivo e, do modo como redigido, o dispositivo vetado poderia até mesmo instituir isenção tributária que permaneceria vigente mesmo após o término do RTT, quando da edição de lei que venha a disciplinar os efeitos fiscais das novas normas contábeis.
14. Cumpre notar, também, que o artigo 15, § 1º, da Lei 11.941/09 é claro quanto à intenção do Governo de estabelecer o princípio da neutralidade fiscal para as mudanças inseridas no padrão contábil brasileiro. Assim, em casos de dúvida de interpretação, a disposição contida no artigo 15, § 1º, da Lei 11.941/09 favorece sempre a interpretação que assegure a neutralidade fiscal da adoção dos padrões internacionais de contabilidade. Subvenções de investimento e prêmios na emissão de debêntures
15. Tendo em vista que o artigo 195-A da Lei das S.A., acrescentado pela Lei 11.638/07, determinou que as subvenções para investimento e as doações recebidas do Poder Público, assim como os prêmios na emissão de debêntures, devem todos transitar pelo resultado das companhias, o RTT tratou especificamente dos mecanismos para garantir a neutralidade fiscal dessas regras, preservando a isenção do imposto de renda aplicável ao recebimento desses valores, desde que mantidos em reservas específicas e observadas as demais condições estabelecidas nos artigos 18 e 19 da Lei 11.941/09.

Lucro Presumido

16. Para as empresas tributadas pelo lucro presumido e optantes do RTT nos anos de 2008 e 2009, a opção aplica-se a todos os trimestres de 2008, sendo que, nos dois primeiros, a eventual diferença entre o valor devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado e pago deverá ser recolhida – se a menor – ou poderá ser utilizada para compensação do imposto devido em trimestres posteriores – se a maior –, com os acréscimos de juros moratórios previstos na legislação tributária.

Outras alterações na Lei das S.A.

17. O capítulo V da Lei 11.941/09 traz ainda outras disposições que alteram a regulação dada pela Lei 11.638/07 e complementam o processo de harmonização do padrão contábil brasileiro, "inclusive aperfeiçoando a redação de alguns artigos com o objetivo de tornar mais claro o entendimento dos dispositivos introduzidos pela referida Lei e aproximar a qualidade da informação contábil brasileira aos padrões internacionais." Dentre as alterações introduzidas, destacamos abaixo as principais inovações.

Demonstrações Financeiras

18. O artigo 177, § 2º, da Lei das S.A. foi alterado para excluir a possibilidade, criada pela Lei 11.638/07, de adoção de um "balanço tributário" como base da escrituração, que posteriormente seria ajustado para fins de apuração da escrituração mercantil ("LALUC").
19. Com a nova redação dada ao dispositivo pela Lei 11.941/09, a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas na Lei das S.A., as disposições da lei

tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registro, lançamento ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

20. Foi também revogado o parágrafo 7º do artigo 177 da Lei das S.A., que havia sido introduzido pela Lei 11.638/07 e estabelecia que não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para a harmonização de normas contábeis e as demonstrações e apurações com eles elaboradas. Em verdade, como confirmado na Exposição de Motivos da MP 449/08, esse dispositivo tornou-se inócuo em face da instituição do RTT, que já garante a neutralidade fiscal da adaptação das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

Exclusão da conta ativo diferido

21. A Lei 11.941/09 extinguiu a conta contábil de "ativo diferido", sendo que, o artigo 299-A, acrescentado à Lei das S.A., estabelece que o saldo existente no ativo diferido em 31.12.08 e que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o artigo 183, § 3º, da Lei das S.A.
22. Embora a adoção do RTT já garanta a inexistência de consequências tributárias relativas às mudanças contábeis adotadas pela Lei 11.638/07, o artigo 299-A dá maior segurança jurídica aos contribuintes ao assegurar a aplicação das regras contábeis anteriores à amortização dos elementos do ativo diferido que não puderem ser reclassificados, tais como o ativo diferido decorrente da incorporação de sociedades que foram adquiridas com o pagamento de ágio justificado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Contabilização de operações de fusões, incorporações, cisões e incorporação de ações
23. A Lei 11.941/09 modificou também o artigo 226, § 3º, da Lei das S.A. e acrescentoulhe o artigo 185-A, determinando que a CVM estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou segmentos de negócios, bem como às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta. O novo parágrafo 4º do artigo 252 da Lei das S.A. esclarece que essa competência da CVM alcança também operações de incorporação de ações que envolvam companhias abertas.
24. Essa alteração foi importante, pois a antiga redação do artigo 226, § 3º, da Lei das S.A. criava uma regra confusa e de limitada aplicação para a avaliação dos ativos a valor de mercado em operações de incorporação de sociedades independentes e vinculadas à transferência de controle. A nova redação desse dispositivo e a criação do artigo 185-A dão maior flexibilidade para a CVM estabelecer o adequado tratamento contábil para essas operações.

Juros sobre o Capital Próprio

25. O artigo 59 da Lei 11.941/09 esclarece que não se incluem entre as contas do patrimônio líquido, para fins do cálculo de juros sobre o capital próprio, os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o artigo 182, § 3º, da Lei das S.A., com a redação dada pela Lei 11.638/07 e pela própria Lei 11.941/09. Este dispositivo da Lei das S.A. trata das contrapartidas de aumentos e diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência de sua avaliação a valor justo, de modo que esses valores não serão considerados para fins do cálculo de juros sobre o capital próprio.

Definição de coligadas e controladas

26. A Lei 11.941/09 também altera a qualificação dos investimentos sujeitos à avaliação pelo método da equivalência patrimonial, em virtude da alteração do artigo 243 da Lei das S.A. O objetivo foi o de adequar a definição de coligada àquela prevista nas normas internacionais de contabilidade, que não estabelecem um percentual mínimo para que uma sociedade investida seja classificada como coligada.
27. Com a nova redação do artigo 243 da Lei das S.A., considera-se coligada a sociedade na qual a investidora tenha influência significativa sobre a administração da investida, sem controlá-la. O parágrafo 4º do artigo 243 dispõe que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. Essa influência será presumida quando a investidora detiver 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Conclusão

28. A Lei 11.941/09 é fruto de intenso debate entre o Executivo e as duas Casas Legislativas, onde sofreu cerca de 400 propostas de emendas por deputados e senadores até que se chegasse ao texto finalmente submetido a sanção presidencial. É natural, portanto, que surjam debates em torno da necessidade e alcance de certos dispositivos. No geral, porém, a Lei 11.941/09 será muito bem recebida pelo meio empresarial brasileiro, particularmente quanto à criação do RTT, que tranquiliza os contribuintes ao garantir que sejam neutros, do ponto de vista fiscal, os efeitos do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade do Brasil.

COMENTÁRIOS SOBRE O NOVO REFIS INSTUÍDO PELA LEI 11.941/09

por Leonardo Ribeiro Pessoa

Introdução

Em 04.12.08 foi publicada a Medida Provisória n. 449/08. Inicialmente a MP 449/08 previa apenas um parcelamento especial para pequenas dívidas, isto é, dívidas cujos valores não ultrapassassem R$ 10.000,00.

Ocorre, contudo, que, depois de idas e vindas no Congresso Nacional, o texto do Projeto de Lei de conversão da MP 449/08 foi drasticamente alterado para ampliar o número de parcelas, bem como possibilitar o parcelamento de quaisquer dívidas e valores tributários, sem o limite do valor da dívida.

O Projeto de Lei de conversão da MP 449/08 foi encaminhado para sanção do Presidente da República, mas existia grande inquietação dos contribuintes, pois não era possível vislumbrar qual seria a atitude do Presidente que viu o texto elaborado por seus técnicos complemente alterado pelos congressistas.

Foi uma boa surpresa para os contribuintes devedores a conversão da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, publicado no dia 28 de maio de 2009.

No presente arrazoado serão analisados, portanto, os dispositivos da Lei 11.941/09 que autorizam o parcelamento de dívidas tributárias, bem como a remissão dos créditos tributários de pequeno valor. Esses dispositivos estão elencados em dois capítulos distintos. O primeiro capítulo cuida dos parcelamentos, sendo dividido em: Seção I – do parcelamento ou pagamento das dívidas, seção II – do pagamento ou do parcelamento de dívidas decorrentes de aproveitamento indevido de créditos de IPI, dos parcelamentos ordinários e dos programas Refis, Paes e Paex, Seção III – Disposições Comuns aos parcelamentos. O segundo capítulo versa apenas sobre a remissão.

1. Do Parcelamento ou Pagamento

O artigo 1º da Lei n. 11.941/09 estabelece quais são os créditos tributários que poderão ser parcelados ou pagos na nova sistemática:

"Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados."

É importante ressaltar que o parcelamento ordinário dos tributos federais é de até 60 meses. Neste sentido, portanto, não há como negar que a

possibilidade de parcelar créditos tributários em até 180 meses é um benefício que aliviará o caixa de muitos contribuintes que estão com dificuldades para quitarem suas obrigações com a Fazenda Nacional.

Outro ponto interessante é que os contribuintes que estão inseridos nos programas anteriores de parcelamento especiais (REFIS, Paes ou Paex) poderão ingressar no novo parcelamento, mesmo que tenham sido excluídos dos primeiros.

O parcelamento açambarcará os créditos vencidos até 30.11.2008, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI, tudo conforme o parágrafo primeiro da lei. Os parágrafos primeiro e segundo do artigo 1ª estabelecem:

"§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

I - os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
II - os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI referido no caput deste artigo;
III - os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
IV - os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Fede- ral do Brasil."

Nos dispositivos supracitados o legislador autoriza o parcelamento de todos os tipos de crédito tributário, inclusive os referentes às contribuições previdenciárias descontadas dos trabalhadores pelos empregadores. Vejamos o que diz o artigo 11 da Lei n.º 8.212/91:

"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;
II - receitas das contribuições sociais;
III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
b) as dos empregadores domésticos;
c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos."

O parágrafo terceiro além de consignar o prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação da Lei para que seja editado um ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil para estabelecer o detalhamento das condições estabelecidas na lei, também estabeleceu as modalidades de abatimento dos acréscimos incidentes sobre o valor do crédito tributário parcelado. Vejamos o texto:

"§ 3º Observado o disposto no art. 3o desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I - pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de oficio, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
II - parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de oficio, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
III - parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
IV - parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou
V - parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal."

O dispositivo garante uma proporcionalidade muito interessante para o contribuinte que está inadimplente. Quem paga à vista tem uma redução de 100% das multas de mora e de ofício, entre outros descontos. Já o contribuinte que desejar parcelas no maior número de parcelas possíveis, isto é 180 meses, terá uma redução de 60% das multas de mora e de ofício entre outras vantagens.

O legislador ao escalonar os percentuais de anistia, andou bem, pois, possibilitou que o contribuinte optasse pela forma mais adequada para quitar suas dívidas, bem como possibilitou um equilíbrio entre os benefícios e a arrecadação da Fazenda Pública. A lógica é simples mais eficiente – quanto maior o número de parcelas, menor será o desconto ofertado pela Administração. Para melhor visualização segue uma tabela:

À vista com desconto de:
- 100% da multa de mora e de ofício;
- 40% da multa isolada;
- 45% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal.

30 (trinta) meses com desconto de:
- 90% da multa de mora e de ofício;
- 35% da multa isolada;
- 40% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal.

60 (sessenta) meses com desconto de:
- 80% da multa de mora e de ofício;
- 30% da multa isolada;
- 35% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal.

120 (cento e vinte) meses com desconto de:
- 70% da multa de mora e de ofício;
- 25% da multa isolada;
- 30% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal.

180 (cento e oitenta) meses com desconto de:
- 60% da multa de mora e de ofício;
- 20% da multa isolada;
- 25% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal.

O parágrafo quarto garante que o contribuinte tenha a opção de parcelar todas as suas dívidas no âmbito de cada um dos órgãos, isto é, o contribuinte pode optar por parcelar todas as dívidas constantes na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Vejamos o texto:

"§ 4º O requerimento do parcelamento abrange os débitos de que trata este artigo, incluídos a critério do optante, no âmbito de cada um dos órgãos."

O parágrafo quinto foi vetado pelo Presidente da República. Vale lembrar que o dispositivo previa o seguinte: "§ 5º O parcelamento será atualizado mensalmente segundo a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP ou 60% (sessenta por cento) da Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para Títulos Federais, das 2 (duas) a maior."

É cediço que a TJLP atualmente corresponde aproximadamente a 6% ao ano, enquanto a SELIC está em 10,25% ao ano. Tudo indica que o Governo Federal deseja aplicar apenas a SELIC. É o que se pode depreender das razões do veto presidencial, após a manifestação do Ministério da Fazenda, *in verbis*: "A medida não é conveniente à Administração Pública. Não faz sentido oferecer mais uma desoneração fiscal ao contribuinte quando já há previsão, no Projeto de Lei de Conversão, de vários benefícios para quem aderir ao parcelamento, como a redução, ou mesmo eliminação, de multas de mora e de ofício, juros de mora e do encargo legal. O dispositivo, ademais, cria, sem qualquer precedente, um índice de atualização monetária incidente sobre os débitos parcelados, qual seja, o equivalente a 60% da SELIC. Por fim, vale lembrar que os parcelamentos instituídos são de longo prazo, o que dificulta a redução dos índices de atualização monetária e juros a serem aplicados aos tributos devidos, acarretando na desvalorização dos créditos públicos."

Entendemos que os argumentos do Governo são risíveis, pois seguindo o raciocínio ministerial, não existiria sentido em aprovar a presente lei de parcelamento especial. É óbvio que o contribuinte necessita de todos os abatimentos possíveis para viabilizar o pagamento das dívidas tributárias acumuladas. Frise-se que os débitos serão consolidados no momento do requerimento já com juros acumulados desde o fato gerador. Neste sentido, andou para trás o Governo ao vetar o dispositivo.

O parágrafo sexto determina que a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de parcelas que forem indicadas pelo contribuinte. Sendo vedado que a parcela mensal seja inferior a R$ 50,00 para pessoas físicas e R$ 100,00 para pessoas jurídicas. Vejamos o texto:

"§ 6º Observado o disposto no art. 3o desta Lei, a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, nos termos dos §§ 2º e 5º deste artigo, não podendo cada prestação mensal ser inferior a:

I - R$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e

II - R$ 100,00 (cem reais), no caso de pessoa jurídica."

O parágrafo sétimo traz uma novidade interessante para pessoas jurídicas contribuintes. O dispositivo possibilita que o contribuinte utilize o seu prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido para abater os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em Dívida Ativa. O parágrafo oitavo estabelece um limite ao valor a ser utilizado, pois informa que o mesmo será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% e 9%, respectivamente. Vejamos o texto dos parágrafos:

"§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7o deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente."

No parágrafo nono, o legislador manteve a restrição encontrada nos parcelamentos especiais anteriores. Segue o texto:

"§ 9º A manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança."

O parágrafo dez também não trouxe novidade, pois apenas determina que as parcelas com até 30 dias de atraso não configurarão inadimplência e logo não ensejaram a exclusão do contribuinte, nos termos do parágrafo nono. Vejamos o texto:

"§ 10. As parcelas pagas com até 30 (trinta) dias de atraso não configurarão inadimplência para os fins previstos no § 9o deste artigo."

O parágrafo onze atribui ao contribuinte a responsabilidade pela indicação dos créditos tributários que deverão ser incluídos no parcelamento, conforme o texto a seguir:

"§ 11. A pessoa jurídica optante pelo parcelamento previsto neste artigo deverá indicar pormenorizadamente, no respectivo requerimento de parcelamento, quais débitos deverão ser nele incluídos."

O parágrafo doze só foi incluído no texto da lei, pois a Medida Provisória 449/08 produziu seus efeitos desde sua publicação e, por isso, foi necessário estabelecer que os contribuintes que tivessem optado pelo parcelamento estampado nos artigos 1° e 3° da MP 449/08. Esses contribuintes terão até o dia 30.11.09 para optarem. Vejamos o que fiz o parágrafo:

"§ 12. Os contribuintes que tiverem optado pelos parcelamentos previstos nos arts. 1o a 3o da Medida Provisória no 449, de 3 de dezembro de 2008, poderão optar, na forma de regulamento, pelo reparcelamento dos respectivos débitos segundo as regras previstas neste artigo até o último dia útil do 6o (sexto) mês subsequente ao da publicação desta Lei."

O parágrafo treze taxativamente autoriza que os prestadores de serviços profissionais resolvam um passivo tributário gigantesco criado pela claudicante jurisprudência. Não nos cabe no presente estudo adentrarmos na questão, mas é cediço que essas pessoas jurídicas foram levadas a deixarem de recolher a COFINS com base em uma jurisprudência que perdurou durante anos nos tribunais, mas que sofreu uma reviravolta no STF. A modificação da jurisprudência por óbvio fez surgir um passivo que não era contabilizado por muitos contribuintes. Não restava outra opção ao Governo senão a presente alternativa, sob pena de jamais receber tais valores. Vejamos o texto:

"§ 13. Podem ser parcelados nos termos e condições desta Lei os débitos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada a que se referia o Decreto-Lei no 2.397, de 21 de dezembro de 1987, revogado pela Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

O parágrafo quatorze versa sobre os efeitos do cancelamento dos benefícios em caso de rescisão do parcelamento. O texto é explicativo:

"§ 14. Na hipótese de rescisão do parcelamento com o cancelamento dos benefícios concedidos:

I - será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão;

II - serão deduzidas do valor referido no inciso I deste parágrafo as parcelas pagas, com acréscimos legais até a data da rescisão."

Os parágrafos quinze, dezesseis e dezessete versam sobre a possibilidade de uma pessoa física ser responsabilizada pela inadimplência da pessoa jurídica. Os dispositivos atribuem responsabilidade solidária entre a pessoa física e a jurídica, além de suspender a exigibilidade do crédito tributária o dispositivo acarreta a interrupção do prazo prescricional. Vejamos:

"§ 15. A pessoa física responsabilizada pelo não pagamento ou recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica poderá efetuar, nos mesmos termos e condições previstos nesta Lei, em relação à totalidade ou à parte determinada dos débitos:

I - pagamento;

II - parcelamento, desde que com anuência da pessoa jurídica, nos termos a serem definidos em regulamento.

§ 16. Na hipótese do inciso II do § 15 deste artigo:

I - a pessoa física que solicitar o parcelamento passará a ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa jurídica, em relação à dívida parcelada;

II - fica suspensa a exigibilidade de crédito tributário, aplicando-se o disposto no art. 125 combinado com o inciso IV do parágrafo único do art. 174, ambos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional;

III - é suspenso o julgamento na esfera administrativa.

§ 17. Na hipótese de rescisão do parcelamento previsto no inciso II do § 15 deste artigo, a pessoa jurídica será intimada a pagar o saldo remanescente calculado na forma do § 14 deste artigo."

2. Do Pagamento ou do Parcelamento de Dívidas Decorrentes de Aproveitamento Indevido de Créditos de IPI

O legislador no artigo 2° da Lei repetiu a solução apresentada no § 13 do artigo 1°, qual seja, autorizar o parcelamento de dívidas decorrentes da mudança da jurisprudência anteriormente pacífica. O artigo 2° autoriza o

parcelamento das dívidas oriundas da contabilização dos créditos do IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários com incidência de alíquota zero ou como não-tributados. O legislador também inseriu limites aos valores recolhidos mensalmente. Vejamos:

"Art. 2º No caso dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados:

I - o valor mínimo de cada prestação não poderá ser inferior a R$ 2.000,00 (dois mil reais);

II - a pessoa jurídica não está obrigada a consolidar todos os débitos existentes decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI neste parcelamento, devendo indicar, por ocasião do requerimento, quais débitos deverão ser incluídos nele."

3. Do Pagamento ou do Parcelamento de Dívidas Decorrentes dos Parcelamentos Ordinários e dos Programas Refis, Paes e Paex

O legislador, mais uma vez, criou a possibilidade de reparcelamento especial para os devedores. Mecanismo interessante, pois possibilita que os devedores optem em permanecerem nos programas especiais anteriores ou migrarem para o novo parcelamento.

Ponto de debate entre os congressistas e os técnicos do governo foi a criação de um limite mínimo para o valor das parcelas. Enquanto os congressistas insistiam em não estabelecer qualquer limite, os técnicos do governo demonstravam que existiria quebra da receita, caso não se assegurasse que os devedores que migrassem para o novo parcelamento, pagassem ao menos 85% do valor das parcelas quitadas nos anteriores planos especiais. Assim, foi aprovado um limitador de 85%, nos termos dos incisos I, II, III, do § 1º do artigo 3º.

Por outro lado, o legislador estabeleceu um critério razoável de abatimentos dos acréscimos acessórios ao crédito tributário. Em síntese os percentuais ficaram assim distribuídos:

REFIS com desconto de:
- 40% da multa de mora e de ofício;
- 40% da multa isolada;
- 25% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal;

PAES com desconto de:
- 70% da multa de mora e de ofício;
- 40% da multa isolada;
- 30% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal;

PAEX com desconto de:
- 80% da multa de mora e de ofício;
- 40% da multa isolada;
- 35% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal;

8.212 e 10.522 com desconto de:
- 100% da multa de mora e de ofício;
- 40% da multa isolada;
- 40% dos juros de mora;
- 100% do encargo legal;

É importante destacar que seguindo a mesma linha de argumentação da mensagem de veto ao dispositivo expresso no § 5º do artigo 1º, o Presidente da República vetou o inciso IV, do § 1º, do artigo 3º. Vejamos o texto vetado: "IV – no caso de rescisão ou exclusão dos parcelamentos de que trata este artigo, o valor da última parcela devida ou da média das parcelas de que tratam os incisos II e III deste parágrafo será atualizado pela Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP para efeito exclusivamente de determinação da parcela mínima;"

As razões do veto foram as seguintes: "Não é conveniente a aplicação da TJLP, visto que é bem inferior aos índices normalmente utilizados para a cobrança dos créditos da União. Deve-se considerar, ainda, os inúmeros benefícios que serão concedidos aos contribuintes que aderirem ao parcelamento, previstos no próprio Projeto de Lei de Conversão."

Mais uma vez, portanto, temos que consignar a nossa insatisfação com a atitude do governo. A verdade é que um parcelamento especial deve sim contemplar reduções nos juros do saldo devedor.

Vejamos agora, a íntegra do texto do artigo 3º da Lei:

"Art. 3o No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:

I - serão restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais, de acordo com a legislação aplicável em cada caso, consolidado à época do parcelamento anterior;

II - computadas as parcelas pagas, atualizadas pelos critérios aplicados aos débitos, até a data da solicitação do novo parcelamento, o pagamento ou parcelamento do saldo que houver poderá ser liquidado pelo contribuinte na forma e condições previstas neste artigo; e

III - a opção pelo pagamento ou parcelamento de que trata este artigo importará desistência compulsória e definitiva do REFIS, do PAES, do PAEX e dos parcelamentos previstos no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002.

§ 1º Relativamente aos débitos previstos neste artigo:

I - será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da última parcela devida no mês anterior ao da edição da Medida Provisória no 449, de 3 de dezembro de 2008;

II - no caso dos débitos do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das 12 (doze) últimas parcelas devidas no Programa antes da edição da Medida Provisória no 449, de 3 de dezembro de 2008;

III - caso tenha havido a exclusão ou rescisão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS em um período menor que 12 (doze) meses, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das parcelas devidas no Programa antes da edição da Medida Provisória no 449, de 3 de dezembro de 2008;

IV - (VETADO)

V - na hipótese em que os débitos do contribuinte tenham sido objeto de reparcelamento na forma do Refis, do Paes ou do Paex, para a aplicação das regras previstas nesta Lei será levado em conta o primeiro desses parcelamentos em que os débitos tenham sido incluídos.

§ 2º Serão observadas as seguintes reduções para os débitos previstos neste artigo:

I - os débitos anteriormente incluídos no Refis terão redução de 40% (quarenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II - os débitos anteriormente incluídos no Paes terão redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III - os débitos anteriormente incluídos no Paex terão redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de oficio, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; e

IV - os débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, terão redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de oficio, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal."

4. Disposições Comuns aos Parcelamentos

O artigo 4º estabelece comando interessante, pois afasta a proibição de opção por outras formas de parcelamentos. Deste modo o contribuinte poderá optar por parcelamentos ordinários (60 meses). No mesmo dispositivo, o legislador possibilitou que o contribuinte reparcele a dívida parcelada no novo procedimento, sem a necessidade de quitar um percentual maior na primeira parcela. A legislação anterior previa que em caso de reparcelamento o contribuinte deveria quitar integralmente 20% do saldo devedor na primeira parcela. Tal obrigação foi afastada.

Outra questão importante lembrada pelo legislador foi a consignação expressa de que os abatimentos aproveitados pelos devedores não sejam considerados fatos geradores de outros impostos e contribuições. Vejamos o texto do dispositivo:

"Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1o do art. 3o da Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2o do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1o da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei."

No artigo quinto o legislador tomou o cuidado de incluir a cláusula de confissão irrevogável e irretratável dos débitos parcelados. É importante destacar, contudo, que tal dispositivo não é capaz de afastar a possibilidade de questionamento judicial sobre possíveis ilegalidades na quantificação dos valores. Vejamos o texto:

"Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei."

O artigo sexto estampa a obrigação do devedor de desistir de ações judiciais que discutam matéria referente aos parcelamentos anteriores. Por outro lado, como aliais não poderia deixar de ser, o legislador dispensou de honorários sucumbenciais. Vejamos o texto:

"Art. 6º O sujeito passivo que possuir ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deverá, como condição para valer-se das prerrogativas dos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei, desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do caput do art. 269 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento.

§ 1º Ficam dispensados os honorários advocatícios em razão da extinção da ação na forma deste artigo.

§ 2º Para os fins de que trata este artigo, o saldo remanescente será apurado de acordo com as regras estabelecidas no art. 3o desta Lei, adotando-se valores confessados e seus respectivos acréscimos devidos na data da opção do respectivo parcelamento."

O artigo sétimo estabelece inicialmente o prazo que os contribuintes terão para optarem pelo pagamento à vista ou pelos parcelamentos. O prazo será até o dia 30 de novembro de 2009.

Além do prazo para efetivar a opção o dispositivo estabelece a possibilidade de amortização do saldo devedor pelo contribuinte. Vejamos o texto integral:

"Art. 7º A opção pelo pagamento a vista ou pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Lei deverá ser efetivada até o último dia útil do 6o (sexto) mês subsequente ao da publicação desta Lei.

§ 1º As pessoas que se mantiverem ativas no parcelamento de que trata o art. 1º desta Lei poderão amortizar seu saldo devedor com as reduções de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º desta Lei, mediante a antecipação no pagamento de parcelas.

§ 2º O montante de cada amortização de que trata o § 1º deste artigo deverá ser equivalente, no mínimo, ao valor de 12 (doze) parcelas.

§ 3º A amortização de que trata o § 1o deste artigo implicará redução proporcional da quantidade de parcelas vincendas."

O artigo oitavo estabelece que os parcelamentos não implicam uma novação da dívida consolidada. Este dispositivo foi construído para evitar que os contribuintes questionem possíveis prescrições ou decadências dos créditos tributários inseridos nos parcelamentos. Segue o texto:

"Art. 8o A inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implica novação de dívida."

No artigo nono o legislador estabeleceu que as reduções percentuais estabelecidas na nova modalidade de parcelamento não serão cumuladas com outras reduções previstas em outros parcelamentos. Sempre prevalecerá os percentuais estabelecido na nova lei. Vejamos:

"Art. 9o As reduções previstas nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei não são cumulativas com outras previstas em lei e serão aplicadas somente em relação aos saldos devedores dos débitos.

Parágrafo único. Na hipótese de anterior concessão de redução de multa, de mora e de ofício, de juros de mora ou de encargos legais em percentuais diversos dos estabelecidos nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei, prevalecerão os percentuais nela referidos, aplicados sobre os respectivos valores originais."

O artigo dez estabelece que, caso existam depósitos judiciais, os mesmos serão convertidos em renda da união e consequentemente abatidos do saldo devedor daqueles contribuintes que optarem pelo pagamento à vista ou parcelamento. Caso persista um saldo positivo em favor do contribuinte, este poderá levantar os valores restantes. Segue o texto:

"Art. 10. Os depósitos existentes, vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei, serão automaticamente convertidos em renda da União, aplicando-se as reduções para pagamento a vista ou parcelamento, sobre o saldo remanescente.

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo."

No artigo onze o legislador esclarece que o parcelamento não está condicionado a apresentação de garantias e que todos os valores inscritos na Dívida Ativa estão compreendidos no parcelamento. Vejamos:

"Art. 11. Os parcelamentos requeridos na forma e condições de que tratam os arts. 1º, 2º e 3º desta Lei:

I - não dependem de apresentação de garantia ou de arrolamento de bens, exceto quando já houver penhora em execução fiscal ajuizada; e

II - no caso de débito inscrito em Dívida Ativa da União, abrangerão inclusive os encargos legais que forem devidos, sem prejuízo da dispensa prevista no § 1º do art. 6º desta Lei."

O artigo doze estampa um prazo até 28 de julho de 2009 para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editem os atos necessários para execução dos parcelamentos regulados pela lei. Vejamos:

"Art. 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas respectivas competências, editarão, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias a contar da data de publicação desta Lei, os atos necessários à execução dos parcelamentos de que trata esta Lei, inclusive quanto à forma e ao prazo para confissão dos débitos a serem parcelados."

O artigo treze indica que nos parcelamentos poderão ser incluídos novos débitos, bem como deixa expresso que não haverá vedação de parcelamento em decorrência da natureza jurídica do crédito tributário. No nosso sentir o artigo deveria ser textual e não fazer referência a outros dispositivos legais. Tal método redacional causa confusão na interpretação dos dispositivos. Vejamos:

"Art. 13. Aplicam-se, subsidiariamente, aos parcelamentos previstos nos arts. 1o, 2o e 3o desta Lei as disposições do § 1o do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, não se lhes aplicando o disposto no art. 14 da mesma Lei."

5. Da Remissão

No artigo quatorze o governo federal criou a figura do perdão de dívida tributária que já não podem ser cobradas! Ora, é cediço que os dívidas

tributárias caducam em 5 anos e as ações para cobrança dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa prescrevem em 5 anos, nos termos dos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

"Art. 14. Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1o O limite previsto no caput deste artigo deve ser considerado por sujeito passivo e, separadamente, em relação:

I - aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos;

II - aos demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV - aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos débitos originários de operações de credito rural e do Programa Especial de Credito para a Reforma Agraria - PROCERA transferidas ao Tesouro Nacional, renegociadas ou não com amparo em legislação especifica, inscritas na divida ativa da União, inclusive aquelas adquiridas ou desoneradas de risco pela União por forca da Medida Provisória no 2.196-3, de 24 de agosto de 2001."

Neste ponto, o legislador deixou passar a oportunidade de realmente promover um grande perdão dos pequenos devedores. É cediço que existe um número infinito de pequenos devedores abarrotando a Divida Ativa e os tribunais por todo o país. Para surtirem os efeitos necessários o legislador deveria realmente prever uma remissão para todos os débitos abaixo de R$ 10.000,00, até porque, valores pequenos, em regra jamais são recuperados pelos mecanismos de cobrança existentes hoje.

6. Conclusão

Não obstante todos os apontamentos acima mencionados, não há como negar a importância do novo parcelamento engendrado pelo governo federal. As críticas estampadas no presente arrazoado são apenas para contribuir com o aperfeiçoamento da legislação.

O contribuinte brasileiro já suporta uma carga tributária elevadíssima em comparação com os pífios serviços prestados pela Administração Pública. Na esfera federal a carga tributária além de elevada, possui uma complexidade ímpar. O grande número de formulários, declarações, fichas, cadastros, guias e prazos diferenciados causam dispêndios desnecessários aos contribuintes além de acarretarem perda de arrecadação.

A reforma tributária tão esperada, já não será votada no corrente ano e, possivelmente, somente voltará à baila após as eleições de 2010. Tal constatação nos deixa perplexo, haja vista que o sistema atual, no nosso sentir, impede o efetivo desenvolvimento das atividades econômicas potencializadoras do crescimento da economia do país.

A MP 449/08, convertida na Lei 9.941/09 é um alento para o contribuinte e principalmente para os empresários fazem um esforço ingente para contribuírem com a arrecadação estatal.

Acreditamos que a regulamentação dos dispositivos da Lei 9.941/09, que ocorrerão nos próximos dias, solucione as dúvidas do contribuinte, bem como possibilitem que efetivamente os parcelamentos sejam corretamente lançados no sistema. Não é mais possível verificarmos aqueles erros grosseiros na compactação dos saldos devedores que ocorreram nos parcelamentos especiais anteriores.

Enfim, congratulamos os Poderes Executivo e Legislativo pela iniciativa e coragem de programarem mais um plano especial de parcelamento e esperamos que produza os efeitos esperados nos aspectos social e fiscal.

Revista Jus Vigilantibus, Sexta-feira, 19 de junho de 2009

LEI Nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007.

Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 176.....

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

.....

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa." (NR)

"Art. 177.....

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

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

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários." (NR)

"Art. 178.....

§ 1º .....

c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

§ 2º .....

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

....." (NR)

"Art. 179.....

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decor- rentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

....." (NR)

"(VETADO)

Art. 181. (VETADO)"

"Patrimônio Líquido

Art. 182.....

§ 1º .....

c) (revogada);

d) (revogada).

.....

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

....." (NR)

"Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183.....

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;

.....

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

§ 1º.....

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas de:

.....

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

....." (NR)

"Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184.....

III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante." (NR)

"Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187.....

VI – as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

.....

§ 2º (Revogado)." (NR)

"Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

a) das operações;

b) dos financiamentos; e

c) dos investimentos;

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

..... "(NR)

"Reserva de Lucros a Realizar

Art. 197.....

§ 1º .....

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

....." (NR)

"Limite do Saldo das Reservas de Lucro

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos." (NR)

"Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 226.....

§ 3º Nas operações referidas no caput deste artigo, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado." (NR)

"Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:....." (NR)

Art. 2º A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

"Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Art. 4º As normas de que tratam os incisos I, II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, poderão ser especificadas por categorias de companhias abertas e demais emissores de valores mobiliários em função do seu porte e das espécies e classes dos valores mobiliários por eles emitidos e negociados no mercado.

Art. 5º A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

"Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais."

Art. 6º Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.

Art. 7º As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, poderão ser divulgadas, no primeiro ano de vigência desta Lei, sem a indicação dos valores correspondentes ao exercício anterior.

Art. 8º Os textos consolidados das Leis nºs 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e 6.385, de 7 de dezembro de 1976, com todas as alterações nelas introduzidas pela legislação posterior, inclusive esta Lei, serão publicados no Diário Oficial da União pelo Poder Executivo.

Art. 9º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogadas as alíneas *c* e *d* do § 1º do art. 182 e o § 2º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Brasília, 28 de dezembro de 2007; 186º da Independência e 119º da República.

LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009.

Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

CAPÍTULO I
DOS PARCELAMENTOS
Seção I
Do Parcelamento ou Pagamento de Dívidas

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

I – os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI referido no caput deste artigo;

III – os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou

V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

§ 4º O requerimento do parcelamento abrange os débitos de que trata este artigo, incluídos a critério do optante, no âmbito de cada um dos órgãos.

§ 5º (VETADO)

§ 6º Observado o disposto no art. 3º desta Lei, a dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, nos termos dos §§ 2º e 5º deste artigo, não podendo cada prestação mensal ser inferior a:

I – R$ 50,00 (cinquenta reais), no caso de pessoa física; e

II – R$ 100,00 (cem reais), no caso de pessoa jurídica.

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

§ 9º A manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança.

§ 10. As parcelas pagas com até 30 (trinta) dias de atraso não configurarão inadimplência para os fins previstos no § 9º deste artigo.

§ 11. A pessoa jurídica optante pelo parcelamento previsto neste artigo deverá indicar pormenorizadamente, no respectivo requerimento de parcelamento, quais débitos deverão ser nele incluídos.

§ 12. Os contribuintes que tiverem optado pelos parcelamentos previstos nos arts. 1º a 3º da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, poderão optar, na forma de regulamento, pelo reparcelamento dos respectivos débitos segundo as regras previstas neste artigo até o último dia útil do 6º (sexto) mês subsequente ao da publicação desta Lei.

§ 13. Podem ser parcelados nos termos e condições desta Lei os débitos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada a que se referia o Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, revogado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 14. Na hipótese de rescisão do parcelamento com o cancelamento dos benefícios concedidos:

I – será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão;

II – serão deduzidas do valor referido no inciso I deste parágrafo as parcelas pagas, com acréscimos legais até a data da rescisão.

§ 15. A pessoa física responsabilizada pelo não pagamento ou recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica poderá efetuar, nos mesmos termos e condições previstos nesta Lei, em relação à totalidade ou à parte determinada dos débitos:

I – pagamento;

II – parcelamento, desde que com anuência da pessoa jurídica, nos termos a serem definidos em regulamento.

§ 16. Na hipótese do inciso II do § 15 deste artigo:

I – a pessoa física que solicitar o parcelamento passará a ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa jurídica, em relação à dívida parcelada;

II – fica suspensa a exigibilidade de crédito tributário, aplicando-se o disposto no art. 125 combinado com o inciso IV do parágrafo único do art. 174, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional;

III – é suspenso o julgamento na esfera administrativa.

§ 17. Na hipótese de rescisão do parcelamento previsto no inciso II do § 15 deste artigo, a pessoa jurídica será intimada a pagar o saldo remanescente calculado na forma do § 14 deste artigo.

Seção II

Do Pagamento ou do Parcelamento de Dívidas Decorrentes de Aproveitamento Indevido de Créditos de IPI, dos Parcelamentos Ordinários e dos Programas Refis, Paes e Paex

Art. 2º No caso dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados:

I – o valor mínimo de cada prestação não poderá ser inferior a R$ 2.000,00 (dois mil reais);

II – a pessoa jurídica não está obrigada a consolidar todos os débitos existentes decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI neste parcelamento, devendo indicar, por ocasião do requerimento, quais débitos deverão ser incluídos nele.

Art. 3º No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte:

I – serão restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais, de acordo com a legislação aplicável em cada caso, consolidado à época do parcelamento anterior;

II – computadas as parcelas pagas, atualizadas pelos critérios aplicados aos débitos, até a data da solicitação do novo parcelamento, o pagamento ou parcelamento do saldo que houver poderá ser liquidado pelo contribuinte na forma e condições previstas neste artigo; e

III – a opção pelo pagamento ou parcelamento de que trata este artigo importará desistência compulsória e definitiva do REFIS, do PAES, do PAEX e dos parcelamentos previstos no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

§ 1º Relativamente aos débitos previstos neste artigo:

I – será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da última parcela devida no mês anterior ao da edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008;

II – no caso dos débitos do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das 12 (doze) últimas parcelas devidas no Programa antes da edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008;

III – caso tenha havido a exclusão ou rescisão do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS em um período menor que 12 (doze) meses, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das parcelas devidas no Programa antes da edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008;

IV – (VETADO)

V – na hipótese em que os débitos do contribuinte tenham sido objeto de reparcelamento na forma do Refis, do Paes ou do Paex, para a aplicação das regras previstas nesta Lei será levado em conta o primeiro desses parcelamentos em que os débitos tenham sido incluídos.

§ 2º Serão observadas as seguintes reduções para os débitos previstos neste artigo:

I – os débitos anteriormente incluídos no Refis terão redução de 40% (quarenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II – os débitos anteriormente incluídos no Paes terão redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III – os débitos anteriormente incluídos no Paex terão redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; e

IV – os débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, terão redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

Seção III

Disposições Comuns aos Parcelamentos

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

Art. 6º O sujeito passivo que possuir ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deverá, como condição para valer-se das prerrogativas dos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei, desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do caput do art. 269 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento.

§ 1º Ficam dispensados os honorários advocatícios em razão da extinção da ação na forma deste artigo.

§ 2º Para os fins de que trata este artigo, o saldo remanescente será apurado de acordo com as regras estabelecidas no art. 3º desta Lei, adotando-se valores confessados e seus respectivos acréscimos devidos na data da opção do respectivo parcelamento.

Art. 7º A opção pelo pagamento a vista ou pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Lei deverá ser efetivada até o último dia útil do 6º (sexto) mês subsequente ao da publicação desta Lei.

§ 1º As pessoas que se mantiverem ativas no parcelamento de que trata o art. 1º desta Lei poderão amortizar seu saldo devedor com as reduções de que trata o inciso I do § 3º do art. 1º desta Lei, mediante a antecipação no pagamento de parcelas.

§ 2º O montante de cada amortização de que trata o § 1º deste artigo deverá ser equivalente, no mínimo, ao valor de 12 (doze) parcelas.

§ 3º A amortização de que trata o § 1º deste artigo implicará redução proporcional da quantidade de parcelas vincendas.

Art. 8º A inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implica novação de dívida.

Art. 9º As reduções previstas nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei não são cumulativas com outras previstas em lei e serão aplicadas somente em relação aos saldos devedores dos débitos.

Parágrafo único. Na hipótese de anterior concessão de redução de multa, de mora e de ofício, de juros de mora ou de encargos legais em percentuais diversos dos estabelecidos nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei, prevalecerão os percentuais nela referidos, aplicados sobre os respectivos valores originais.

Art. 10. Os depósitos existentes, vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei, serão automaticamente convertidos em renda da União, aplicando-se as reduções para pagamento a vista ou parcelamento, sobre o saldo remanescente.

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo.

Art. 11. Os parcelamentos requeridos na forma e condições de que tratam os arts. 1º, 2º e 3º desta Lei:

I – não dependem de apresentação de garantia ou de arrolamento de bens, exceto quando já houver penhora em execução fiscal ajuizada; e

II – no caso de débito inscrito em Dívida Ativa da União, abrangerão inclusive os encargos legais que forem devidos, sem prejuízo da dispensa prevista no § 1º do art. 6º desta Lei.

Art. 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas respectivas competências, editarão, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias a contar da data de publicação desta Lei, os atos necessários à execução dos parcelamentos de que trata esta Lei, inclusive quanto à forma e ao prazo para confissão dos débitos a serem parcelados.

Art. 13. Aplicam-se, subsidiariamente, aos parcelamentos previstos nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei as disposições do § 1º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, não se lhes aplicando o disposto no art. 14 da mesma Lei.

CAPÍTULO II

DA REMISSÃO

Art. 14. Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais).

§ 1º O limite previsto no caput deste artigo deve ser considerado por sujeito passivo e, separadamente, em relação:

I – aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a, b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos;

II – aos demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III – aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos débitos originários de operações de crédito rural e do Programa Especial de Crédito para a Reforma Agrária – PROCERA transferidas ao Tesouro Nacional, renegociadas ou não com amparo em legislação específica, inscritas na dívida ativa da União, inclusive aquelas adquiridas ou desoneradas de risco pela União por força da Medida Provisória nº 2.196-3, de 24 de agosto de 2001.

CAPÍTULO III

DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Art. 19. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei em relação ao prêmio na emissão de debêntures a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor do prêmio na emissão de debêntures em conta do resultado pelo regime de competência e de acordo com as determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures, para fins de apuração do lucro real;

III – manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures em reserva de lucros específica; e

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput deste artigo.

§ 1º A reserva de lucros específica a que se refere o inciso III do caput deste artigo, para fins do limite de que trata o art. 199 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no art. 195-A da referida Lei.

§ 2º O prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput deste artigo será tributado caso seja dada destinação diversa da que está prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da emissão das debêntures com o prêmio, com posterior capitalização do valor do prêmio, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de prêmios na emissão de debêntures; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Art. 20. Para os anos-calendário de 2008 e de 2009, a opção pelo RTT será aplicável também à apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ com base no lucro presumido.

§ 1º A opção de que trata o caput deste artigo é aplicável a todos os trimestres nos anos-calendário de 2008 e de 2009.

§ 2º Nos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso.

§ 3º Quando paga até o prazo previsto no § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Art. 22. (VETADO)

Art. 23. (VETADO)

Art. 24. Nas hipóteses de que tratam os arts. 20 e 21 desta Lei, o controle dos ajustes extracontábeis decorrentes da opção pelo RTT será definido em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO IV

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.....

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007." (NR)

"Art. 23. .....

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

....." (NR)

"Art. 24. .....

Parágrafo único. Quando o ato for praticado por meio eletrônico, a administração tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da administração tributária diversa da prevista no caput deste artigo." (NR)

"Art. 25. .....

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

I – (revogado);

II – (revogado);

III – (revogado);

IV – (revogado).

§ 2º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras.

§ 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras.

§ 4º As câmaras poderão ser divididas em turmas.

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nas seções, turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

§ 6º (VETADO)

§ 7º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada a paridade.

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes.

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno.

§ 11. O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno." (NR)

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º (Revogado).

§ 2º (Revogado).

§ 3º (Revogado).

§ 4º (Revogado).

§ 5º (Revogado).

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993." (NR)

"Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

.....

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º (VETADO)

I – (revogado);

II – (revogado)." (NR)

Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 21. .....

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante o recolhimento de mais 9% (nove por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

....." (NR)

"Art. 31. .....

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

.....

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo." (NR)

"Art. 32. .....

.....

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;.....

§ 1º (Revogado).

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

§ 3º (Revogado).

§ 4º (Revogado).

§ 5º (Revogado).

§ 6º (Revogado).

§ 7º (Revogado).

§ 8º (Revogado).

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram." (NR)

"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II —R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."

"Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

.....

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.

§ 8º Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996." (NR)

"Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

I – (revogado):

a) (revogada);

b) (revogada);

c) (revogada);

II – (revogado):

a) (revogada);

b) (revogada);
c) (revogada);
d) (revogada);
III – (revogado):
a) (revogada);
b) (revogada);
c) (revogada);
d) (revogada).
§ 1º (Revogado).
§ 2º (Revogado).
§ 3º (Revogado).
§ 4º (Revogado).” (NR)

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

“Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.

§ 1º (Revogado).
§ 2º (Revogado).” (NR)

“Art. 43. .....

§ 1º Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.

§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo prazo em que devam ser pagos os créditos encontrados em liquidação de sentença ou em acordo homologado, sendo que nesse último caso o recolhimento será feito em tantas parcelas quantas as previstas no acordo, nas mesmas datas em que sejam exigíveis e proporcionalmente a cada uma delas.

§ 4º No caso de reconhecimento judicial da prestação de serviços em condições que permitam a aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos de contribuição, serão devidos os acréscimos de contribuição de que trata o § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

§ 5º Na hipótese de acordo celebrado após ter sido proferida decisão de mérito, a contribuição será calculada com base no valor do acordo.

§ 6º Aplica-se o disposto neste artigo aos valores devidos ou pagos nas Comissões de Conciliação Prévia de que trata a Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000.” (NR)

“Art. 49. A matrícula da empresa será efetuada nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

I – (revogado);
II – (revogado).

§ 1º No caso de obra de construção civil, a matrícula deverá ser efetuada mediante comunicação obrigatória do responsável por sua execução, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do início de suas atividades, quando obterá número cadastral básico, de caráter permanente.

a) (revogada);
b) (revogada).
§ 2º (Revogado).

§ 3º O não cumprimento do disposto no § 1º deste artigo sujeita o responsável a multa na forma estabelecida no art. 92 desta Lei.

§ 4º O Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC, por intermédio das Juntas Comerciais bem como os Cartórios de Registro Civil de Pessoas Jurídicas prestarão, obrigatoriamente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações referentes aos atos constitutivos e alterações posteriores relativos a empresas e entidades neles registradas.

.....” (NR)

“Art. 50. (VETADO)”

“Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.

I – (revogado);
II – (revogado).

Parágrafo único. (Revogado).” (NR)

“Art. 60. O pagamento dos benefícios da Seguridade Social será realizado por intermédio da rede bancária ou por outras formas definidas pelo Ministério da Previdência Social.

.....” (NR)

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º (Revogado).
§ 2º (Revogado).
§ 3º (Revogado).

§ 4º O valor a ser restituído ou compensado será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

§ 5º (Revogado).
§ 6º (Revogado).
§ 7º (Revogado).

.....

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

§ 11. Aplica-se aos processos de restituição das contribuições de que trata este artigo e de reembolso de salário-família e salário-maternidade o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.” (NR)

“Art. 102. .....

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei.

§ 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo.” (NR)

Art. 27. A Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 125-A:

“Art. 125-A. Compete ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS realizar, por meio dos seus próprios agentes, quando designados, todos os atos e procedimentos necessários à verificação do atendimento das obrigações não tributárias impostas pela legislação previdenciária e à imposição da multa por seu eventual descumprimento.

§ 1º A empresa disponibilizará a servidor designado por dirigente do INSS os documentos necessários à comprovação de vínculo empregatício, de prestação de serviços e de remuneração relativos a trabalhador previamente identificado.

§ 2º Aplica-se ao disposto neste artigo, no que couber, o art. 126 desta Lei.

§ 3º O disposto neste artigo não abrange as competências atribuídas em caráter privativo aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas no inciso I do caput do art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.”

Art. 28. O art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada." (NR)

Art. 29. O art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 24. .....

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.....

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 5º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 6º Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão:

I – para efeito do disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão;

II – para efeito do disposto no § 5º deste artigo, as alíquotas ad valorem correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica." (NR)

Art. 30. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 24-A. .....

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

....." (NR)

"Art. 68-A. O Poder Executivo poderá elevar para até R$ 100,00 (cem reais) os limites e valores de que tratam os arts. 67 e 68 desta Lei, inclusive de forma diferenciada por tributo, regime de tributação ou de incidência, relativos à utilização do Documento de Arrecadação de Receitas Federais, podendo reduzir ou restabelecer os limites e valores que vier a fixar."

"Art. 74. .....

.....

§ 12. .....

.....

II – .....

.....

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

....." (NR)

"Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação.

§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas:

I – que não existam de fato; ou

II – que, declaradas inaptas, nos termos do art. 81 desta Lei, não tenham regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes.

§ 2º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas pelos respectivos números de inscrição no CNPJ.

§ 3º Decorridos 90 (noventa) dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicará no Diário Oficial da União a relação de CNPJ das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente baixadas, nessa data, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil manterá, para consulta, em seu sítio na internet, informação sobre a situação cadastral das pessoas jurídicas inscritas no CNPJ." (NR)

"Art. 80-A. Poderão ter sua inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas que estejam extintas, canceladas ou baixadas nos respectivos órgãos de registro."

"Art. 80-B. O ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica."

"Art. 80-C. Mediante solicitação da pessoa jurídica, poderá ser restabelecida a inscrição no CNPJ, observados os termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil."

"Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.

.....

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil." (NR)

Art. 31. A Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

§ 1º Quando a causa envolver valores superiores ao limite fixado neste artigo, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado ou do titular da Secretaria da Presidência da República a cuja área de competência estiver afeto o assunto, ou ainda do Presidente da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, de Tribunal ou Conselho, ou do Procurador-Geral da República, no caso de interesse dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, ou do Ministério Público da União, excluídas as empresas públicas federais não dependentes, que necessitarão apenas de prévia e expressa autorização de seu dirigente máximo.

§ 3º As competências previstas neste artigo podem ser delegadas." (NR)

"Art. 1º-A. O Advogado-Geral da União poderá dispensar a inscrição de crédito, autorizar o não ajuizamento de ações e a não-interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos da União e das autarquias e fundações públicas federais, observados os critérios de custos de administração e cobrança.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à Dívida Ativa da União e aos processos em que a União seja autora, ré, assistente ou opoen-

te cuja representação judicial seja atribuída à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional."

"Art. 1º-B. Os dirigentes máximos das empresas públicas federais poderão autorizar a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou opoentes, nas condições aqui estabelecidas.

Parágrafo único. Quando a causa envolver valores superiores ao limite fixado neste artigo, o disposto no caput, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Ministro de Estado ou do titular da Secretaria da Presidência da República a cuja área de competência estiver afeto o assunto, excluído o caso das empresas públicas não dependentes que necessitarão apenas de prévia e expressa autorização de seu dirigente máximo."

"Art. 1º-C. Verificada a prescrição do crédito, o representante judicial da União, das autarquias e fundações públicas federais não efetivará a inscrição em dívida ativa dos créditos, não procederá ao ajuizamento, não recorrerá e desistirá dos recursos já interpostos."

"Art. 2º O Procurador-Geral da União, o Procurador-Geral Federal e os dirigentes máximos das empresas públicas federais e do Banco Central do Brasil poderão autorizar a realização de acordos, homologáveis pelo Juízo, nos autos do processo judicial, para o pagamento de débitos de valores não superiores a R$ 100.000,00 (cem mil reais), em parcelas mensais e sucessivas até o máximo de 30 (trinta).

§ 1º O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado....." (NR)

"Art. 3º .....

Parágrafo único. Quando a desistência de que trata este artigo decorrer de prévio requerimento do autor dirigido à administração pública federal para apreciação de pedido administrativo com o mesmo objeto da ação, esta não poderá negar o seu deferimento exclusivamente em razão da renúncia prevista no caput deste artigo." (NR)

"Art. 7º-A. As competências previstas nesta Lei aplicam-se concorrentemente àquelas específicas existentes na legislação em vigor em relação às autarquias, às fundações e às empresas públicas federais não dependentes."

"Art. 10-A. Ficam convalidados os acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, realizados pela União ou pelas autarquias, fundações ou empresas públicas federais não dependentes durante o período de vigência da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, que estejam de acordo com o disposto nesta Lei."

Art. 32. Os arts. 62 e 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 62. .....

Parágrafo único. O equipamento em uso, sem a autorização a que se refere o caput deste artigo ou que não satisfaça os requisitos deste artigo, poderá ser apreendido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou pela Secretaria de Fazenda da Unidade Federada e utilizado como prova de qualquer infração à legislação tributária, decorrente de seu uso." (NR)

"Art. 64. .....

§ 10. Fica o Poder Executivo autorizado a aumentar ou restabelecer o limite de que trata o § 7º deste artigo." (NR)

Art. 33. O art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte § 6º:

"Art. 7º .....

§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo." (NR)

Art. 34. O art. 11 da Lei nº 10.480, de 2 de julho de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 11. .....

§ 1º O Procurador-Geral Federal é nomeado pelo Presidente da República, mediante indicação do Advogado-Geral da União.

§ 2º Compete ao Procurador-Geral Federal:

I – dirigir a Procuradoria-Geral Federal, coordenar suas atividades e orientar-lhe a atuação;

II – exercer a representação das autarquias e fundações federais perante o Supremo Tribunal Federal e os Tribunais Superiores;

III – sugerir ao Advogado-Geral da União medidas de caráter jurídico de interesse das autarquias e fundações federais, reclamadas pelo interesse público;

IV – distribuir os cargos e lotar os membros da Carreira nas Procuradorias-Gerais ou Departamentos Jurídicos de autarquias e fundações federais;

V – disciplinar e efetivar as promoções e remoções dos membros da Carreira de Procurador Federal;

VI – instaurar sindicâncias e processos administrativos disciplinares contra membros da Carreira de Procurador Federal, julgar os respectivos processos e aplicar as correspondentes penalidades;

VII – ceder, ou apresentar quando requisitados, na forma da lei, Procuradores Federais; e

VIII – editar e praticar os atos normativos ou não, inerentes a suas atribuições.

§ 3º No desempenho de suas atribuições, o Procurador-Geral Federal pode atuar junto a qualquer juízo ou Tribunal.

§ 4º É permitida a delegação da atribuição prevista no inciso II do § 2º deste artigo aos Procuradores-Gerais ou Chefes de Procuradorias, Departamentos, Consultorias ou Assessorias Jurídicas de autarquias e fundações federais e aos procuradores federais na Adjuntoria de Contencioso, bem como as dos incisos IV a VII do § 2º deste artigo ao Subprocurador-Geral Federal." (NR)

Art. 35. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2º .....

II – .....

a) cancelada no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF;

.....

§ 4º A notificação expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou pela Procuradoria-Geral Federal, dando conhecimento ao devedor da existência do débito ou da sua inscrição em Dívida Ativa atenderá ao disposto no § 2º deste artigo.

....." (NR)

"Art. 11. O parcelamento terá sua formalização condicionada ao prévio pagamento da primeira prestação, conforme o montante do débito e o prazo solicitado, observado o disposto no § 1º do art. 13 desta Lei.

§ 4º (Revogado).

§ 5º (Revogado).

§ 6º (Revogado).

§ 7º (Revogado).

§ 8º (Revogado).

§ 9º (Revogado)." (NR)

"Art. 12. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação.

§ 1º Cumpridas as condições estabelecidas no art. 11 desta Lei, o parcelamento será:

I – consolidado na data do pedido; e

II – considerado automaticamente deferido quando decorrido o prazo de 90 (noventa) dias, contado da data do pedido de parcelamento sem que a Fazenda Nacional tenha se pronunciado.

§ 2º Enquanto não deferido o pedido, o devedor fica obrigado a recolher, a cada mês, como antecipação, valor correspondente a uma parcela." (NR)

"Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 1º O valor mínimo de cada prestação será fixado em ato conjunto do Secretário da Receita Federal do Brasil e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º No caso de parcelamento de débito inscrito em Dívida Ativa da União, o devedor pagará custas, emolumentos e demais encargos legais." (NR)

"Art. 13-A. O parcelamento dos débitos decorrentes das contribuições sociais instituídas pelos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, será requerido perante a Caixa Econômica Federal, aplicando-se-lhe o disposto no caput do art. 10, nos arts. 11 e 12, no § 2º do art. 13 e nos arts. 14 e 14-B desta Lei.

.....

§ 5º É vedado o reparcelamento de débitos a que se refere o caput, exceto quando inscritos em Dívida Ativa da União." (NR)

"Art. 14. .....

I – tributos passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação;

.....

IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação;

V – incentivos fiscais devidos ao Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo – FUNRES;

VI – pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

VII – recolhimento mensal obrigatório da pessoa física relativo a rendimentos de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988;

VIII – tributo ou outra exação qualquer, enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses previstas no art. 14-A desta Lei;

IX – tributos devidos por pessoa jurídica com falência decretada ou por pessoa física com insolvência civil decretada; e

X – créditos tributários devidos na forma do art. 4º da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação.

Parágrafo único. (Revogado)." (NR)

"Art. 14-A. Observadas as condições previstas neste artigo, será admitido reparcelamento de débitos constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido.

§ 1º No reparcelamento de que trata o caput deste artigo poderão ser incluídos novos débitos.

§ 2º A formalização do pedido de reparcelamento previsto neste artigo fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a:

I – 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; ou

II – 20% (vinte por cento) do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior.

§ 3º Aplicam-se subsidiariamente aos pedidos de que trata este artigo as demais disposições relativas ao parcelamento previstas nesta Lei."

"Art. 14-B. Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

I – de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; ou

II – de 1 (uma) parcela, estando pagas todas as demais."

"Art. 14-C. Poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Parágrafo único. Ao parcelamento de que trata o caput deste artigo não se aplicam as vedações estabelecidas no art. 14 desta Lei."

"Art. 14-D. Os parcelamentos concedidos a Estados, Distrito Federal ou Municípios conterão cláusulas em que estes autorizem a retenção do Fundo de Participação dos Estados – FPE ou do Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

Parágrafo único. O valor mensal das obrigações previdenciárias correntes, para efeito deste artigo, será apurado com base na respectiva Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP ou, no caso de sua não-apresentação no prazo legal, estimado, utilizando-se a média das últimas 12 (doze) competências recolhidas anteriores ao mês da retenção prevista no caput deste artigo, sem prejuízo da cobrança ou restituição ou compensação de eventuais diferenças."

"Art. 14-E. Mensalmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgarão, em seus sítios na internet, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências."

"Art. 14-F. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão atos necessários à execução do parcelamento de que trata esta Lei."

"Art. 25. O termo de inscrição em Dívida Ativa da União, bem como o das autarquias e fundações públicas federais, a Certidão de Dívida Ativa dele extraída e a petição inicial em processo de execução fiscal poderão ser subscritos manualmente, ou por chancela mecânica ou eletrônica, observadas as disposições legais....." (NR)

"Art. 37-A. Os créditos das autarquias e fundações públicas federais, de qualquer natureza, não pagos nos prazos previstos na legislação, serão acrescidos de juros e multa de mora, calculados nos termos e na forma da legislação aplicável aos tributos federais.

§ 1º Os créditos inscritos em Dívida Ativa serão acrescidos de encargo legal, substitutivo da condenação do devedor em honorários advocatícios, calculado nos termos e na forma da legislação aplicável à Dívida Ativa da União.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos créditos do Banco Central do Brasil."

"Art. 37-B. Os créditos das autarquias e fundações públicas federais, de qualquer natureza, poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais.

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica aos créditos inscritos em Dívida Ativa e centralizados nas Procuradorias Regionais Federais, Procuradorias Federais nos Estados e Procuradorias Seccionais Federais, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 10 da Lei nº 10.480, de 2 de julho de 2002, e do art. 22 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

§ 2º O parcelamento terá sua formalização condicionada ao prévio pagamento da primeira prestação, conforme o montante do débito e o prazo solicitado, observado o disposto no § 9º deste artigo.

§ 3º Enquanto não deferido o pedido, o devedor fica obrigado a recolher, a cada mês, o valor correspondente a uma prestação.

§ 4º O não cumprimento do disposto neste artigo implicará o indeferimento do pedido.

§ 5º Considerar-se-á automaticamente deferido o parcelamento, em caso de não manifestação da autoridade competente no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da protocolização do pedido.

§ 6º O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação.

§ 7º O débito objeto de parcelamento será consolidado na data do pedido.

§ 8º O devedor pagará as custas, emolumentos e demais encargos legais.

§ 9º O valor mínimo de cada prestação mensal será definido por ato do Procurador-Geral Federal.

§ 10. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 11. A falta de pagamento de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança.

§ 12. Atendendo ao princípio da economicidade, observados os termos, os limites e as condições estabelecidos em ato do Procurador-Geral Federal, poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito.

§ 13. Observadas as condições previstas neste artigo, será admitido reparcelamento dos débitos, inscritos em Dívida Ativa das autarquias e fundações públicas federais, constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido.

§ 14. A formalização do pedido de reparcelamento fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a:

I – 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; ou

II – 20% (vinte por cento) do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior.

§ 15. Aplicam-se subsidiariamente aos pedidos de reparcelamento, naquilo que não os contrariar, as demais disposições relativas ao parcelamento previstas neste artigo.

§ 16. O parcelamento de que trata este artigo será requerido exclusivamente perante as Procuradorias Regionais Federais, as Procuradorias Federais nos Estados e as Procuradorias Seccionais Federais.

§ 17. A concessão do parcelamento dos débitos a que se refere este artigo compete privativamente às Procuradorias Regionais Federais, às Procuradorias Federais nos Estados e às Procuradorias Seccionais Federais.

§ 18. A Procuradoria-Geral Federal editará atos necessários à execução do parcelamento de que trata este artigo.

§ 19. Mensalmente, a Procuradoria-Geral Federal divulgará, no sítio da Advocacia-Geral da União, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de sua competência.

§ 20. Ao disposto neste artigo aplicam-se subsidiariamente as regras previstas nesta Lei para o parcelamento dos créditos da Fazenda Nacional."

"Art. 37-C. A Advocacia-Geral da União poderá celebrar os convênios de que trata o art. 46 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, em relação às informações de pessoas físicas ou jurídicas que tenham débito inscrito em Dívida Ativa das autarquias e fundações públicas federais."

Art. 36. A Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 16-A:

"Art. 16-A. A contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público – PSS, decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial, ainda que decorrente de homologação de acordo, será retida na fonte, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal, pela instituição financeira responsável pelo pagamento, por intermédio da quitação da guia de recolhimento, remetida pelo setor de precatórios do Tribunal respectivo.

Parágrafo único. O Tribunal respectivo, por ocasião da remessa dos valores do precatório ou requisição de pequeno valor, emitirá guia de recolhimento devidamente preenchida, que será remetida à instituição financeira juntamente com o comprovante da transferência do numerário objeto da condenação."

Art. 37. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 142. .....

.....

VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;....." (NR)

"Art. 176. .....

§ 5º As notas explicativas devem:

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV – indicar:

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

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

.....

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo." (NR)

"Art. 177. .....

.....

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

I – (revogado);

II – (revogado).

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.....

§ 7º (Revogado)." (NR)

"Art. 178. .....

§ 1º .....

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º .....

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

....." (NR)

"Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei." (NR)

"Art. 182. .....

.....

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

....." (NR)

"Art. 183. .....

I – .....

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

.....

VI – (revogado);

.....

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

.....

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

.....

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

....." (NR)

"Art. 184. .....

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante." (NR)

"Art. 187. .....

.....

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

.....

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de

instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;....." (NR)

"Art. 226. .....

§ 3º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta." (NR)

"Art. 243. .....

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.....

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la." (NR)

"Art. 247. As notas explicativas dos investimentos a que se refere o art. 248 desta Lei devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

....." (NR)

"Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

....." (NR)

"Art. 250. .....

III —as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo não circulante, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa....." (NR)

"Art. 252. .....

§ 4º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta." (NR)

"Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:....." (NR)

Art. 38. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida dos arts. 184-A, 299-A e 299-B:

"Critérios de Avaliação em Operações Societárias

'Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios.'"

"Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei."

"Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida.

Parágrafo único. O registro do saldo de que trata o caput deste artigo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido."

Art. 39. Os arts. 8º e 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 8º .....

§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo.

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil." (NR)

"Art. 19. .....

III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

....." (NR)

Art. 40. O art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso VIII:

"Art. 47. .....

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o§2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977....." (NR)

Art. 41. (VETADO)

Art. 42. (VETADO)

Art. 43. (VETADO)

Art. 44. (VETADO)

Art. 45. O art. 8º da Lei nº 11.732, de 30 de junho de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 8º O prazo a que se refere o art. 25 da Lei nº 11.508, de 20 de julho de 2007, fica prorrogado até o dia 1º de julho de 2010." (NR)

Art. 46. O conceito de sociedade coligada previsto no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada por esta Lei, somente será utilizado para os propósitos previstos naquela Lei.

Parágrafo único. Para os propósitos previstos em leis especiais, considera-se coligada a sociedade referida no art. 1.099 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Art. 47. A Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 5º .....

IV – carência: de 18 (dezoito) meses contados a partir do mês imediatamente subsequente ao da conclusão do curso, mantido o pagamento dos juros nos termos do § 1º deste artigo;

V – amortização: terá início no 19º (décimo nono) mês ao da conclusão do curso, ou antecipadamente, por iniciativa do estudante financiado, calculando-se as prestações, em qualquer caso:....." (NR)

CAPÍTULO V

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 49. Ficam transferidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais as atribuições e competências do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e suas respectivas câmaras e turmas.

§ 1º Compete ao Ministro de Estado da Fazenda instalar o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nomear seu presidente, entre os representantes da Fazenda Nacional e dispor quanto às competências para julgamento em razão da matéria.

§ 2º (VETADO)

§ 3º Fica prorrogada a competência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais enquanto não instalado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 4º Enquanto não aprovado o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais serão aplicados, no que couber, os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Art. 50. Ficam removidos, na forma do disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os servidores que, na data da publicação desta Lei, se encontravam lotados e em efetivo exercício no Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Art. 51. Ficam transferidos os cargos em comissão e funções gratificadas da estrutura do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Art. 52. As disposições da legislação tributária em vigor, que se refiram aos Conselhos de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais

devem ser entendidas como pertinentes ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o caput deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas *a, b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

Art. 54. Terão sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas que tenham sido declaradas inaptas até a data de publicação desta Lei.

Art. 55. As pessoas jurídicas que tiverem sua inscrição no CNPJ baixada até 31 de dezembro de 2008, nos termos do art. 54 desta Lei e dos arts. 80 e 80-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ficam dispensadas:

I – da apresentação de declarações e demonstrativos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II – da comunicação à Secretaria da Receita Federal do Brasil da baixa, extinção ou cancelamento nos órgãos de registro; e

III – das penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias de que tratam os incisos I e II do caput deste artigo.

Art. 56. A partir de 1º de janeiro de 2008, o imposto de renda sobre prêmios obtidos em loterias incidirá apenas sobre o valor do prêmio em dinheiro que exceder ao valor da primeira faixa da tabela de incidência mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF.

Parágrafo único. (VETADO)

Art. 57. A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, às prestações ainda não pagas de parcelamento e aos demais débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrado por meio de processo ainda não definitivamente julgado, ocorrerá:

I – mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II – de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

Parágrafo único. O procedimento de revisão de multas previsto neste artigo será regulamentado em portaria conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 58. Os órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa da União poderão utilizar serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos.

§ 1º Nos termos convencionados com as instituições financeiras, os órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa:

I – orientarão a instituição financeira sobre a legislação tributária aplicável ao tributo objeto de satisfação amigável;

II – delimitarão os atos de cobrança amigável a serem realizados pela instituição financeira;

III – indicarão as remissões e anistias, expressamente previstas em lei, aplicáveis ao tributo objeto de satisfação amigável;

IV – fixarão o prazo que a instituição financeira terá para obter êxito na satisfação amigável do crédito inscrito, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal, quando for o caso; e

V – fixarão os mecanismos e parâmetros de remuneração por resultado.

§ 2º Para os fins deste artigo, é dispensável a licitação, desde que a instituição financeira pública possua notória competência na atividade de recuperação de créditos não pagos.

§ 3º Ato conjunto do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda:

I – fixará a remuneração por resultado devida à instituição financeira; e

II – determinará os créditos que podem ser objeto do disposto no caput deste artigo, inclusive estabelecendo alçadas de valor.

Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

Art. 60. O disposto no inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada por esta Lei, não altera o tratamento dos resultados operacionais e não-operacionais para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais.

Parágrafo único. As alterações efetuadas pelo art. 37 desta Lei não poderão ser aplicadas à contabilidade dos partidos políticos antes de 1º de janeiro de 2011.

Art. 61. A escrituração de que trata o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, quando realizada por instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as constituídas na forma de companhia aberta, deve observar as disposições da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e os atos normativos dela decorrentes.

Art. 62. O texto consolidado da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com todas as alterações nela introduzidas pela legislação posterior, inclusive por esta Lei, será publicado no Diário Oficial da União pelo Poder Executivo.

Art. 63. Ficam extintos, no âmbito do Poder Executivo Federal, 28 (vinte e oito) cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores – DAS e 16 (dezesseis) Funções Gratificadas - FG, sendo 16 (dezesseis) DAS-101.2, 12 (doze) DAS-101.1, 4 (quatro) FG-1, 2 (dois) FG-2 e 10 (dez) FG-3, e criados 15 (quinze) cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores – DAS, sendo 2 (dois) DAS-101.5, 1 (um) DAS-101.4 e 12 (doze) DAS-101.3.

Art. 64. O disposto nos arts. 1º a 7º da Medida Provisória nº 447, de 14 de novembro de 2008, aplica-se também aos fatos geradores ocorridos entre 1º e 31 de outubro de 2008.

Art. 65. Fica a União autorizada a conceder subvenção extraordinária para os produtores independentes de cana-de-açúcar da região Nordeste e do Estado do Rio de Janeiro na safra 2008/2009.

§ 1º Os Ministérios da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e da Fazenda estabelecerão em ato conjunto as condições operacionais para a implementação, execução, pagamento, controle e fiscalização da subvenção prevista no caput deste artigo, devendo observar que a subvenção será:

I – concedida diretamente aos produtores ou por meio de suas cooperativas, em função da quantidade de cana-de-açúcar efetivamente vendida às usinas de açúcar e de álcool da região;

II – definida pela diferença entre o custo variável de produção do Nordeste para a safra 2008/2009, calculado pela Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB em R$ 40,92 (quarenta reais e noventa e dois centavos) por tonelada de cana-de-açúcar e o preço médio líquido mensal da tonelada de cana padrão calculado a partir do preço apurado pelo Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Álcool – CONSECANA, de Alagoas e de Pernambuco, ponderado pela produção desses Estados estimada no levantamento de safra da Conab de dezembro de 2008;

III – limitada a R$ 5,00 (cinco reais) por tonelada de cana-de-açúcar e a 10.000 (dez mil) toneladas por produtor em toda a safra;

IV – paga em 2008 e 2009, referente à produção da safra 2008/2009 efetivamente entregue a partir de 1º de maio de 2008 na hipótese do Estado do Rio de Janeiro e nos períodos de 1º de agosto de 2008 a 31 dezembro de 2008 nos demais casos e 1º de janeiro de 2009 ao final da safra, considerando a média dos valores mensais da subvenção de cada período.

§ 2º Os custos decorrentes dessa subvenção serão suportados pela ação correspondente à Garantia e Sustentação de Preços na Comercialização de Produtos Agropecuários, do Orçamento das Operações Oficiais de Crédito, sob a coordenação do Ministério da Fazenda.

Art. 66. Fica a União autorizada, em caráter excepcional, a proceder à aquisição de açúcar produzido pelas usinas circunscritas à região Nordeste, da safra 2008/2009, por preço não superior ao preço médio praticado na região, com base em parâmetros de preços definidos conjuntamente pelos Ministérios da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, observada a legislação vigente.

Parágrafo único. Os custos decorrentes das aquisições de que trata este artigo serão suportados pela dotação consignada no Programa Abastecimento Agroalimentar, na ação correspondente à Formação de Estoques, sob a coordenação da Conab.

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Art. 70. (VETADO)

Art. 71. A adjudicação de ações pela União, para pagamento de débitos inscritos na Dívida Ativa, que acarrete a participação em sociedades empresariais, deverá ter a anuência prévia, por meio de resolução, da Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União – CGPAR, vedada a assunção pela União do controle societário.

§ 1º A adjudicação de que trata o caput deste artigo limitar-se-á às ações de sociedades empresariais com atividade econômica no setor de defesa nacional.

§ 2º O disposto no caput deste artigo aplica-se também à dação em pagamento, para quitação de débitos de natureza não tributária inscritos em Dívida Ativa.

§ 3º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo.

Art. 72. A Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor."

"Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva:

I – pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital; .....

IV – por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal." (NR)

"Art. 2º-A. Interrompe-se o prazo prescricional da ação executória:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor;

V – por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal."

Art. 73. O art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos:

"Art. 32. .....

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício." (NR)

Art. 74. O art. 28 da Lei nº 11.171, de 2 de setembro de 2005, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 28. Fica vedada a cessão para outros órgãos ou entidades da administração pública federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de servidores do DNIT, nos seguintes casos:

I – durante os primeiros 10 (dez) anos de efetivo exercício no DNIT, a partir do ingresso em cargo das Carreiras de que trata o art. 1º desta Lei; ou

II – pelo prazo de 10 (dez) anos contado da publicação desta Lei, para os servidores do Plano Especial de Cargos do DNIT, instituído pelo art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a cessão ou requisição para o atendimento de situações previstas em leis específicas, ou para a ocupação de cargos de Natureza Especial, de provimento em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores, DAS-6, DAS-5, DAS-4 ou equivalentes no âmbito do Ministério dos Transportes." (NR)

Art. 75. O art. 4º da Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º .....

§ 14. Aplica-se o disposto no § 12 aos clubes sociais sem fins econômicos que comprovem a participação em competições oficiais em ao menos 3 (três) modalidades esportivas distintas, de acordo com certidão a ser expedida anualmente pela Confederação Brasileira de Clubes." (NR)

Art. 76. O prazo previsto no art. 10 da Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, fica reaberto por 180 (cento e oitenta) dias contados da publicação desta Lei para as Santas Casas de Misericórdia, para as entidades de saúde de reabilitação física de deficientes sem fins econômicos e para os clubes sociais sem fins econômicos que comprovem a participação em competições oficiais em ao menos 3 (três) modalidades esportivas distintas, de acordo com certidão a ser expedida anualmente pela Confederação Brasileira de Clubes.

Art. 77. Fica prorrogada até 31 de dezembro de 2014 a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995.

Art. 78. (VETADO)

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

II – o art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

III – o parágrafo único do art. 133 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991;

IV – o art. 7º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997;

V – o parágrafo único do art. 10, os §§ 4º ao 9º do art. 11 e o parágrafo único do art. 14 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

VI – o parágrafo único do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;

VII – o art. 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993;

VIII – os §§ 1º, 2º e 3º do art. 84 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966;

IX – o art. 1º da Lei nº 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, na parte em que altera o art. 84 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966;

X – o § 7º do art. 177, o inciso V do caput do art. 179, o art. 181, o inciso VI do caput do art. 183 e os incisos III e IV do caput do art. 188 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

XI – a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

a) o Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979;

b) o Decreto nº 89.892, de 2 de julho de 1984; e

c) o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005;

XII – o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

XIII – o inciso III do **caput** do art. 8º da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981**; e**

XIV – o inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.

Art. 80. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

15. ESTOQUES – TIPOS DE INVENTÁRIOS, CRITÉRIOS E MÉTODOS DE AVALIAÇÃO.

TÉCNICAS DE INVENTARIO

Constitui uma série de ações que permitem ao administrador verificar se os estoques estão sendo bem utilizados, bem manuseados e bem controlados.

Existem vários indicadores de produtividade na análise e controle dos estoques, sendo as mais usuais diferenças entre o inventário físico e o contábil, acurácia de controles, giro de estoques e cobertura de estoques.

Inventário físico

Consiste na contagem física dos itens em estoque. Caso haja diferença entre o inventário físico e os registros de controle de estoques, devem ser

feitos ajustes conforme recomendações contábeis e tributárias. O grande controle pode ser feito em qualquer organização para auxiliar o fluxo de caixa é o referente a inventários. Inventário em excesso significa gastar dinheiro em excesso, arcar com um custo que não traz benefício algum.

O inventário físico é geralmente efetuado de dois modos: periódico e rotativo.

Ele é chamado de periódico quando em determinados períodos faz-se uma contagem física de todos os itens em estoque. Nessas ocasiões coloca-se um número bem maior de pessoas com a função específica de contar os itens.

O inventário é rotativo quando permanentemente se contam os itens em estoque. Nesse caso faz-se um programa de trabalho de tal forma que todos os itens sejam contados pelo menos uma vez dentro do período fiscal. Um critério usual é contar a cada três meses 100 % dos itens da classe A, 50 % dos itens da classe B e 5 % dos itens da classe C.

Etapas do Planejamento

São 06 etapas, Não pode ser esquecidas,

1 Armazenamento
2 Localização
3 Segurança
4 Preservação
5 Registros dos Estoques
6 Estrutura do Produto

Porque fazemos inventários

Para determinar existência de Discrepância entre o valor do ESTOQUE FISICO e o ESTOQUE CONTÁBIL.

Para determinar discrepância entre os REGISTROS e QUALIDADE FISICA.

Para apurar o valor do ESTOQUE CONTÁBIL para fins de BALANÇO GERAL ou BALANCETES MENSAIS.

Definições Fundamentais Relacionadas com os Processos de inventários:

1. Acuracidade: Acuracidade é um adjetivo, sinônimo de qualidade e confiabilidade da informação. Segundo o novo dicionário Aurélio, "acurado" significa feito ou tratado com muito cuidado, desvelo ou apuro. E acurácia, que é substantivo feminino que indica exatidão, na física esta associada á propriedade de uma medida de uma grandeza física que foi obtida por instrumentos e processos isentos erros sistemáticos. Naturalmente, existem diversos possíveis indicadores de acuracidade, tais como:

- Acuracidade da estrutura de produtos (fatores de conversão e rendimentos);
- Acuracidade dos roteiros de produção (processos, tempos e recursos);
- Acuracidade do lead times;
- Acuracidade da previsão (forecast)
- Acuracidade dos saldos de estoque;
- Acuracidade dos custos dos materiais;
- Acuracidade da locação (endereços), entre outros.

2. Acuracidade de saldo: Na gestão de materiais, a acuracidade de saldo é um indicador gerencial, expresso em percentagem da proporção de informações corretas, isto é, da qualidade física disponível no estoque comparada com a informação do saldo conforme consta no sistema de informações, em um determinado momento.

O maior impacto na curacidade
NÃO PODEMOS TAPAR O SOL COM UMA PENEIRA.
O MAIOR IMPACTO CONTINUA SENDO OS
"ERROS DE REGISTRO"

E ESTES ERROS SÃO OS RESULTADOS DE:
SISTEMAS RUINS DE MANUTENÇÃO DOS REGISTROS;
PESSOAL MAL TREINADO.
CUSTOS ASSOCIADOS AOS ESTOQUES

PROVIDENCIAS BASICAS PARA INVENTARIO FISICO

E necessário que seja realizado uma convocação para todas as áreas onde será informado a todos quanto às necessidades do inventario físico geral. Esta coordenação esta a cargo das áreas de LOGISTICA e CONTABILIDADE Esta convocação deve ser feita no mínimo 15 dias antes da realização do inventario, Desta forma, as etapas seguintes serão realizadas com maior eficiência

Esta convocação deve ser registrada com folha de presença, onde todos os participantes devem apontar os seus nomes, áreas onde trabalham e assinar para fim de auditoria

Esta mesma equipe será convocada quando necessário para novos inventario para eliminar possibilidades de erro durante o inventario. Como experiência esta equipe deve se reunir no mínimo 3 vezes antes do inventario, sendo a ultima reunião véspera do inventario.

RESPONSABILIDADES

A gerencia de logística ou responsável geral do inventario físico designará um SUPERVISOR DE INVENTARIO, que será responsável pelos inventario físicos, e um COORDENADOR GERAL, que alem das tarefas que serão confiadas, observara todo levantamento do inventario, e fará os testes de contagem física que achar necessário.

Independente das designações acima, a alta direção da empresa designara seus representantes, ou seja, auditoria independente que observarão os procedimentos do levantamento físico e farão teste das contagem.

PREPARAÇÃO PARA INVENTARIO FISICO

Codificação dos Materiais

Todos os materiais deveram estar todos codificados com bastante antecedência da data do levantamento do inventario,

Disposição dos itens na fabrica

O trabalho de tomada de inventario será gradativamente facilitado se o estoque e os produtos em processo forem ordenados antes do inicio da contagem. Para tanto, após o ultimo dia de produção todos os matérias deverão ser ordenados, classificados, codificados e recolhidos aos almoxarifados de origem.

Divisão de Fabrica em áreas

O supervisor do inventario deve estudar cuidadosamente a fabrica e elaborar um plano, dividindo-a previamente em áreas para tomada de inventario sempre que possíveis divisões físicas devem ser usadas para dividir as áreas. Quando não houver divisão física, as áreas devem ser selecionadas de acordo com alas ou prateleiras, e as divisões sempre que possível marcada no chão com giz, as letra e classificação apropriadas.

Materiais a ser destruídos ou a ser desconsiderados

Após a disposição dos itens na fabrica, os matérias que não deverão ser considerados para o inventario, serão destruídos, sucateadas ou vendidos sob supervisão da gerência do departamento de logística e o supervisor do inventario.

Suspensão de movimento de matérias

Após o ultimo dia de produção será bloqueado todo o recebimento de matérias, afim de que os mesmos não entrem na contagem de inventário. Tais matérias deverão dar entrada na fabrica após o encerramento total do inventario, e elaboração do relatório final.

Em nenhuma circunstância poderá ser removido qualquer material dos almoxarifado ou para ele trazidos. Bem como qualquer produto por ventura ainda em processo ser trazido de uma seção para outra durante o processo de inventario.

FORMAÇÃO DAS EQUIPES

Na reunião convocada pelo coordenador geral do inventario, será determinada a necessidade das equipes de contagem.

Estas equipes, de preferência devem compor um quadro efetivo com isto as tarefas serão melhor assimiladas o que gera uma melhor qualidade no inventario a cada realização. Nestas equipes, sempre que possível, novos membros ser incorporados.

Todos os membros devem ser devidamente identificados. Não havendo disponibilidade de identificação, fazer substituição lembrando que sempre o inventario geral e acompanhado pela auditório.

Pela rotatividade existente nos inventários as equipes tem que reaprender todos os anos, Dever ser elaborado um plano de treinamento

simulado para garantir a confiabilidade de cada membro da equipe.A acuracidade melhora com a constância das pessoas na função

Pela Constancia as pessoas tornam-se especialista no processo e no ajuste

As causas são identificadas rapidamente FEEDBACK imediato eleva qualidade.

Os erros são reduzidos gradativamente é preciso COMPROMETIMENTO.

METODO DE REGISTRO DAS CONTAGENS

Hoje o método de registro são vários, mais existe dois de maior utilização:

- Método de contagem por ficha ou boleto;
- Método de contagem por listas;

Serão preparadas as fichas de inventario. As fichas deverão estar prontas com grande antecedência.

Será providenciada quantidade de fichas extras, caso haja necessidade de registrar itens em caráter extraordinário

Os grupos devem ser orientados para não considerar os materiais fora de suas áreas, exceto nos casos em que houver instruções para a contagem de determinado material que atenderem áreas adjacentes.

Depois de elaborado as fichas de inventario deverão ser afixada ao ultimo item do lote a ser contado com auxilio de alfinetes, fita adesiva, etc. Em lugar visível

O coordenador geral do inventario juntam

1 Todos os matérias estão devidamente identificados o local limpo e arrumado?
2 Esta definido o coordenador do inventario?
3 Foi elaborado um organograma de pessoas envolvidas QUEM E QUEM e definido as respectivas funções?
4 Foi elaborado um cronograma de todo o processo dimensionado recursos e duração das atividades?
5 As equipes necessitam de alguma forma de suporte, treinamento especial, irecionamento ou acompanhamento?
6 Os recursos foram todos previstos?
7 O método de contagem e critério de recontagem estão previamente definidos?
8 Estão definidas as tolerâncias admissíveis para cada classe de material?
9 Existe um desenho do Lay out dos depósitos com as zonas e endereços?
10 As pessoas necessárias para execução, controle e suporte já foram convocadas formalmente?
11 Foram providenciados meios visuais e apoio técnico para identificação dos materiais durante o inventario?
12 Os procedimentos operacionais foram emitidos e distribuídos a todos os participantes?
13 Foi realizada uma analise de risco procurando saber o que pode acontecer de errado e as respectivas medidas preventivas e contingências?
14 Os contadores estão devidamente sensibilizados quanto a importância e treinados para o correto preenchimento do documentos?
15 Existe a necessidade de um documento que oficialize o inicio do inventario?
16 Esta claro as funções para todos durante o inventario?
17 Existe um ata de presença dos participantes?
18 Os auditores estarão presentes?

APURAÇÃO DOS RESULTADOS DE CONTAGEM

Esta parte do trabalho deve ser feita o lançamento do resultado da primeira contagem, apurando-se então as diferenças encontradas entre os saldos de estoque contábil e a primeira contagem.

Quando forem apuradas as diferenças significativas, o supervisor do inventario deverá investigá-las imediatamente e aclarando-as da seguinte forma:

Será distribuído o sequencial da segunda contagem para os item com divergências.

Os sequências da segunda contagem deverão ser entregues a um grupo de contadores diferentes dos que promoveram a primeira contagem daquele item

E importante que os contadores não saibam qual o saldo do estoque e qual foi o resultado da primeira contagem.

O contador não deverá esquecer de notar e rubricar seu nome no canhoto da segunda contagem.

Se a segunda contagem não coincidir com a primeira o supervisor deverá designar uma terceira equipe para contagem nos locais indicados.

Se ainda não houver coincidência com nenhuma contagem, deveram ser feitas tantas contagem forem necessárias até que se chegue a uma coincidência de duas contagem quais quer que sejam.

Quando todas as contagens e verificações tiverem sido feitas de acordo com os procedimentos referidos, o coordenador do inventario providenciará a transcrição das quantidades encontradas para o relatório final anotará os custos unitários, fará as extensões para apuração do valor total de cada item e somará apurando e resultado final, Assinará o relatório e entregará a gerencia do departamento de Logística.

AJUSTE DO ESTOQUE

Os responsáveis pelo fechamento do inventario devem providenciar emissão de relatório onde os resultados são apresentados. Neste relatório e obrigatório

O valor contábil que esta registrada na empresa.
O valor contábil que foi verificado no inventario.
O diferencial do inventario a maior.
O diferencial do inventario a menor.
A conciliação Maior x Menor.
O valor total da Variação do estoque conciliado.
O valor total da Variação.

DIVERGÊNCIA: Para procurar melhorar a acuracidade de cada item do estoque é interessante medir o grau do desvio relativo entre o dado físico e o dado sistêmico, expressando-o como uma percentagem.

Quantidade Física – Quantidade do Sistema
Divergência= X 100
Quantidade no Sistema
105 – 100
Exemplo: x 100 = 5,00 %
100
Essa e a sua Divergência

Tolerância: é o grau de aceitação da divergência, sem que este desvio seja efetivamente contabilizado como erro ou diferença no sistema trata-se de uma simples aplicação do bom senso, pois a determinação de uma tolerância reduz a necessidade de reconciliações e ajustes desnecessários, em contraste com a política de tolerância zero.

TABELA DE TOLERÂNCIA

Ou ainda conhecida como medida de precisão para os registros de estoque, O ideal e que a precisão dos registros dos estoques sejam de 100 %. Porem muitas vezes e impossível devido às características dos componentes ou pela natureza das operações durante o processo produtivo.

No julgamento das especificações dos registros dos estoque, as empresas devem estabelecer uma tolerância para cada tipo de peças existentes sob controle.

Para alguns itens pode haver variação, e para outros não e possível este tipo de tolerância.

A tolerância é a quantidade de variação permitida entre um registro no estoque e sua contagem física.

As tolerâncias são estabelecidas:

- Seu valor financeiro junto ao estoque
- Pela sua natureza.
- Pela sua disponibilidade no mercado
- Pelo seu lead time de atendimento ou reposição
- Pelo impacto na interrupção do processo produtivo.

Essas tabelas são em geral estabelecidas entre a coordenação de material e o setor contábil.

Os tipos de Inventario

- Inventario rotativo ou cíclico
  O sistema rotativo ou cíclico tem por objetivo garantir permanente relação entre controle de estoque e físico.

- Inventario Geral
  São em geral executados a cada final de exercício fiscal das organizações, eles abrangem todos os itens de estoque de uma só vez, são operações relativamente longas.
- Inventario terceirizados
  São em geral realizados por operadores Logísticos externos, prestadores de serviços especializados.
- Inventario Programado.
  Trata-se de solicitação de um sistema para inventario por amostragem de itens, em períodos estabelecidos ex: Mensal, Bimestral,Trimestral, Anual.
- Inventario a Pedido
  Trata-se de input para solicitação em sistema para inventario item a item por interesse dos órgãos de administração de material de controladoria, como:

Falha no processo
Solicitação do almoxarife ou gestão
Solicitação da auditoria

MATERIAL:
Perda nos processos de produção
Vazamento pela embalagem
Mudança de versão pela engenharia
As embalagens apresentam variações de tara
Deterioração do produto

MÃO-DE-OBRA
Erro de contagem
Erro de leitura ou medição
Caligrafia ilegível em registro manual
Negligencia do funcionário
Ignorância falta de consciência
Falta de treinamento

MÉTODO
Defasagem entre entrada física e registro no sistema
Erro na identificação dos itens
Troca de itens por similares ou equivalentes
Recebimento indevido

MÁQUINAS
Erro de processamento (Logística de programação)
Erro de digitação
Integração ou sincronização de dados entre depósitos
Erro durante a conversão (Implementação no sistema)

MEDIDAS
Erro na estrutura do produto
Erro na documentação
Confusão com unidades de medidas

MEIO AMBIENTE
Erro no fornecedor
Registros de notas fiscais de itens importados
Erro no cliente
Evaporação
Furto
Marcos Paulo

16. APURAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS, TRATAMENTO CONTÁBIL DOS TRIBUTOS INCIDENTES EM OPERAÇÕES DE COMPRAS E VENDAS.

APURAÇÃO DO CUSTO DAS VENDAS

1. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – CMV

A apuração do custo das mercadorias vendidas está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

O custo das mercadorias vendidas pode ser apurado através da equação:

$$CMV = EI + C - EF$$

Onde:
CMV = Custo das Mercadorias Vendidas
EI = Estoque Inicial
C = Compras
EF = Estoque Final (inventário final)

2. CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS - CPV

No caso de produtos (bens produzidos por uma indústria), a fórmula é semelhante ao CMV:

$$CPV = EI + (In + MO + GGF) – EF$$

Onde:
CPV = Custo dos Produtos Vendidos
EI = Estoque Inicial
In = Insumos (matérias primas, materiais de embalagem e outros materiais) aplicados nos produtos vendidos
MO = Mão de Obra Direta aplicada nos produtos vendidos
GGF = Gastos Gerais de Fabricação (aluguéis, energia, depreciações, mão de obra indireta, etc.) aplicada nos produtos vendidos
EF = Estoque Final (inventário final)

COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO

O § 1º do art. 13 do Decreto-Lei 1.598/77 dispõe que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

1) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
2) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
3) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
4) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
5) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

3. CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS (CSV)

Numa empresa de serviços, a sistemática será semelhante à anterior, sendo a fórmula:

$$CSV = Sin + (MO + GDS + GIS) – Sfi$$

Onde:
CSV = Custo dos Serviços Vendidos
Sin = Saldo Inicial dos Serviços em Andamento
MO = Mão de Obra Direta aplicada nos serviços vendidos
GDS = Gastos Diretos (locação de equipamentos, subcontratações, etc.) aplicados nos serviços vendidos
GIS = Gastos Indiretos (luz, mão de obra indireta, depreciações de equipamentos, etc.) aplicados nos serviços vendidos
Sfi = Saldo Final dos Serviços em Andamento

Exemplo:

Calcular o Custo dos Produtos Vendidos de 01 de janeiro a 31 de dezembro de determinada indústria que apurou os seguintes dados:

Estoque Inicial (01 de janeiro)	110.000,00
Compras de Insumos	1.750.000,00
ICMS sobre Compras	210.000,00
Fretes sobre Compras	70.000,00
Mão de Obra Direta	597.000,00
Gastos Gerais de Fabricação	790.000,00
Estoque inventariado (31 de dezembro)	185.000,00

A DEMONSTRAÇÃO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS ficará como segue:

Estoque Inicial (01 de janeiro)	110.000,00
+ Compras de Insumos	1.750.000,00
+ Fretes sobre Compras	70.000,00
- ICMS sobre Compras	(210.000,00)

+ Mão de Obra Direta	597.000,00
+ Gastos Ferais de Fabricação	790.000,00
- Estoque inventariado (31 de dezembro)	(185.000,00)
= Custo dos Produtos Vendidos	2.922.000,00

TRATAMENTO CONTÁBIL DOS TRIBUTOS INCIDENTES EM OPERAÇÕES DE COMPRAS E VENDAS.

Tributos Incidentes nas Operações com Mercadorias

São os que guardam proporcionalidade com preço de venda ou dos serviços, mesmo quando o respectivo montante integre esse preço. São consideradas despesas operacionais, redutoras da Receita Bruta para fins de apuração da Receita Líquida, tais como:

a. ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações;
b. Imposto de Importação;
c. Imposto de Exportação;
d. PIS – Programa de Integração Social, na parcela incidente sobre a Receita Bruta de Vendas e Serviços;
e. COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, antigo FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social).

OBS.: De acordo com o disposto no art. 226, § 2o, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no 3000/99, que estatui não integrarem a receita bruta das vendas os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante. Este é o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Recuperação de Impostos

São compensáveis/recuperáveis os Impostos que apesar de pagos pelo contribuinte de direito, numa primeira etapa, podem ser compensados ou deduzidos do que tiver de ser pago pelo mesmo contribuinte, numa etapa seguinte, ou seja, quando haja incidência desse tributo na saída das mercadorias ou produtos.

Exemplos:

a. O IPI pago na aquisição de matéria-prima pela indústria;
b. O ICMS pago na aquisição de matéria-prima pela indústria;
c. O ICMS pago na aquisição de mercadorias pelo comerciante.

Os impostos compensáveis/recuperáveis são registrados em contas representativas de direitos realizáveis, enquanto que os não recuperáveis integram o custo das mercadorias.

Hipóteses de Recuperação de Impostos

Natureza do Vendedor Destinação do Material	Industrial (IPI e ICMS)	Comerciante (ICMS)
Industrialização	Crédito do IPI e ICMS	Crédito do ICMS
Comercialização	Crédito do ICMS	Crédito do ICMS
Imobilizado:		
Em Geral	Crédito do ICMS	Crédito do ICMS
Determ. Materiais	Crédito do ICMS	Crédito do ICMS Nenhum Crédito
Consumo	Nenhum Crédito*	

OBS.: De acordo com a Lei Complementar no 99/99, as mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, terão direito ao crédito do ICMS a partir de 01/01/2000.

Apuração do IPI ou ICMS a Recolher ou a Compensar/Recuperar

Ao final de cada decênio (IPI) ou mês (ICMS), a empresa efetuará a apuração do imposto (a recolher ou a recuperar) nos Livros Fiscais denominados de Registro de Apuração do IPI e/ou Registro de Apuração do ICMS.

Caso o montante do IPI ou ICMS sobre as vendas, registrados nas contas IPI ou ICMS a RECOLHER seja maior que o montante do IPI ou ICMS sobre as compras, registrado na conta IPI ou ICMS a RECUPERAR, a diferença significa SALDO a RECOLHER , que deve ficar evidenciado no Passivo Circulante. Para tanto, o saldo devedor da conta ativa IPI ou ICMS a RECUPERAR deve ser transferido para débito da conta passiva que se encerrará com o lançamento posterior do recolhimento.

Caso o montante do IPI ou ICMS sobre as vendas seja menor que o IPI ou ICMS sobre as compras, a diferença significa SALDO a COMPENSAR NO PERÍODO FISCAL SEGUINTE, que deve ficar registrado no Ativo Circulante. Assim, é o saldo credor da conta passiva IPI ou ICMS a RECOLHER que deve ser transferido para crédito da conta ativa IPI ou ICMS a RECUPERAR.

A transferência é sempre da conta que apresenta saldo menor para conta que apresenta saldo maior.

Exemplo:

A companhia ABC adquiriu mercadorias conforme a nota fiscal abaixo

Nota Fiscal de Compra a Prazo.

Valor Bruto	100.000
(+) IPI 10%	10.000
Total da Nota Fiscal	110.000

Valor do ICMS destacado 15%, já incluído no valor bruto. No mesmo período, vendeu mercadorias de acordo com a nota fiscal abaixo

Nota Fiscal de Venda a Prazo.

Valor Bruto	200.000
(+) IPI 10%	20.000
Total da Nota Fiscal	220.000

Valor do ICMS destacado 12%, já incluído no valor bruto. Considerando que a Cia ABC é contribuinte do IPI e do ICMS e que só realizou estas duas operações no período, promova a contabilização das mesmas e assinale a alternativa correta.

a. ao final do período a Cia ABC tem IPI e ICMS a recuperar;
b. ao final do período a Cia ABC tem IPI a recuperar e ICMS a recolher;
c. ao final do período a Cia ABC tem IPI a recolher e ICMS a recuperar;
d. ao final do período a CIA ABC não tem nem saldo a recolher nem a recuperar tanto de IPI como de ICMS;
e. ao final do período a Cia ABC tem IPI e ICMS a recolher

Observações

O IPI incide sobre o valor total da operação, que compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Os descontos, ainda que incondicionais, não podem ser deduzidos do valor da operação (Lei no 7.798/89).

O ICMS incide sobre o valor bruto menos o Desconto Incondicional Obtido.

Quando mercadorias adquiridas diretamente do fabricante, forem destinadas a consumo propriamente dito ou imobilização, a parcela do IPI deve ser incluída na base de cálculo do ICMS.

Outra Forma de Contabilizar o IPI e o ICMS nas Compras e Vendas (Método de Conta Corrente)

Utilizar as contas:

a. Conta Corrente de ICMS (C/C de ICMS) e Conta Corrente de IPI (C/C de IPI) no lugar das contas ICMS a Recuperar, ICMS a Recolher, IPI a Recuperar e IPI a Recolher, respectivamente;
b. ICMS sobre Compras e IPI sobre Compras que deverão ser encerradas contra a conta de Compras;
c. Faturamento Bruto, para designar o montante das vendas realizadas acrescido do valor do IPI incidente sobre as mesmas;
d. IPI sobre Vendas ou IPI Faturado, correspondente à parcela do IPI incidente sobre as vendas.

Icms e IPI nas Devoluções de Compras e Vendas

Devolução de Compras

Representa uma saída de mercadorias e, nesse caso, haverá o débito (dívida do imposto correspondente).

Exemplo: utilizando a nota fiscal de compra do exemplo 1, fazer sua devida contabilização de devolução.

Fornecedores	110.000	
a Diversos		
a Devolução de Compras ou Mercadorias		85.000
a IPI a Recolher (c/C de IPI)		10.000
a ICMS a Recolher (c/C de ICMS)		15.000

Devolução de Vendas

Representa uma entrada de mercadorias e, nesse caso, haverá crédito (direito de recuperar) do imposto correspondente.

Exemplo: utilizando a nota fiscal de venda do exemplo 1, fazer sua devida contabilização de devolução.

Diversos		220.000
a Duplicatas a Receber		220.000
Devolução de Vendas	200.000	
IPI a Recuperar (c/c de IPI)	20.000	
ICMS a Recuperar (C/C de ICMS)		
a ICMS s/Vendas (Despesa de ICMS)		24.00

ICMS Sobre Fretes

Contabilização

Quando ocorrer qualquer tipo de transporte envolvendo trânsito entre municípios ou estados, incidirá ICMS sobre o frete. Assim quando o frete for sobre transporte de mercadorias destinadas para a revenda, a empresa poderá creditar-se do ICMS.

ICMS a Recuperar
a ICMS sobre Fretes

Pela transferência do valor do ICMS a Recuperar para Mercadorias ou Compras

ICMS sobre Fretes
a Compras ou Mercadorias

Outra forma de contabilizar o ICMS A Recuperar sobre os fretes de compras de mercadorias.

ICMS a Recuperar
a Compras ou Mercadorias

Devolução de Mercadoria e a Consequência no Destaque de ICMS s/Frete

No que se refere ao frete integrado ao custo das mercadorias que foram devolvidas, este deverá ser considerado como despesas operacionais do período a que corresponder a devolução. No caso de inventário permanente, os fretes deverão ser baixados do estoque de mercadorias, creditando-se a respectiva conta. No caso de inventário periódico, o crédito deverá ser efetuado na conta Frete sobre Compras ou diretamente na conta Compras.

Perdas com Fretes (Despesa Operacional)
a Mercadorias ou Fretes s/ Compras ou Compras

Em relação ao crédito do ICMS, este deverá ser estornado da seguinte forma:

ICMS sobre Fretes
a ICMS a Recuperar

Podemos também contabilizar o estorno do ICMS pela devolução da seguinte forma:

Compras ou Mercadorias
a ICMS a Recuperar

PIS – Programa de Integração Social

A contribuição do PIS será apurada mensalmente:

I. pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
II. pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive fundações, com base na folha de salários.

PIS – Faturamento

Base de Cálculo do PIS: é constituída pelo faturamento do mês.

Exclusões da Base de Cálculo:

- Devoluções de vendas, abatimentos, e descontos incondicionais concedidos;
- Impostos cobrados separadamente dos preços dos produtos no documento fiscal próprio (IPI);
- O ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário.

Outras exclusões da base de cálculo – receitas provenientes de:

- serviços prestados à pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, desde não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingressos de divisas;
- fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- transporte internacional de cargas e passageiros.

Alíquota do PIS - 0,65%

Cálculo do PIS.

Exemplo: Dados da Cia ABC referentes ao mês 11/97.

a. Cálculo

Receita Operacional Bruta	20.000
(-) Deduções e exclusões	5.000
(=) Base de Cálculo do PIS	15.000
(x) Alíquota	x 0,65
(=) PIS a recolher	97,50

Contabilização:

PIS - Faturamento*
A PIS a Recolher 97,50
*Conta redutora da receita bruta das vendas.

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Antigo FINSOCIAL).

Contribuintes: Empresas Públicas ou Privadas que realizam venda de mercadorias e/ou serviços.

Base de Cálculo:

Faturamento Operacional Bruto

(-) Devoluções, Abatimentos sobre vendas e Descontos Incondicionais concedidos;

(-) Impostos destacados em separado no documento fiscal pelos contribuintes, como é o caso por exemplo do IPI.

(-) Receita de venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, nas condições estabelecidas no Decreto no 1.030/93 (Lei Complementar no 70/91, art. 7o)

(-) outras exclusões, menos comuns na prática, previstas na legislação de regência (exemplo: receitas de vendas à ITAIPU BINACIONAL)

(=) BASE DE CÁLCULO

Exemplo:

Dados da Cia ABC, referentes ao mês de 06/97.

– Faturamento Operacional Bruto (incluindo o IPI)	100.000
– Abatimentos sobre Vendas	5.000
– Descontos Incondicionais sobre Vendas	10.000
– ICMS	15.000
– IPI destacado nas notas fiscais	12.000
– Receitas de Exportação de acordo com o Decreto no 1.030/93(cujo valor esta incluso na Receita Operacional Bruta)	20.000
– Descontos Condicionais Concedidos	2.000

Base de Cálculo do COFINS:

Faturamento Operacional Bruto	100.000
(-) IPI	12.000
(=) Receita Operacional Bruta	88.000
(-) Abatimentos sobre Vendas	5.000
(-) Descontos Incondicionais sobre Vendas	10.000
(-) Receitas de Exportação	20.000
(=) Base de Cálculo	53.000

Cálculo do COFINS:

3% x 53.000 = 1.590

Contabilização:

Contribuição Social sobre o Faturamento (Redutora de Vendas Brutas)
a COFINS a Recolher (Passivo Circulante) 1.060

Compras Canceladas de Períodos Anteriores

Quando a empresa adota controle de estoque através de Inventário Permanente

O tratamento dado a devolução de mercadorias no período-base seguinte ao da realização da compra, é similar ao dispensado à devolução de compras do mesmo período-base, pois a devolução não influirá no resulta-

do do período-base corrente já que as operações de compra e devolução restringem-se à contas patrimoniais.

Contabilização:
Fornecedores
a Diversos
a Mercadorias
a IPI a Recuperar
a ICMS a Recuperar

Quando a Empresa adota Controle de Estoque através de Inventário Periódico

Sabemos que as empresas adotam Inventário Periódico utilizam parta o cancelamento de compras uma conta própria denominada "Devolução de Compras" que será transferida quando do encerramento do período-base para a conta "Compras", a fim de se apurar as "Compras Líquidas". Observe que as contas "Compras" e "Devolução de Compras" são utilizadas na apuração do RCM, portanto com, características de contas de resultado, encerrando-se as mesmas quando da apuração do CMV. Assim, ocorrendo a devolução de mercadorias no período-base seguinte ao da realização da compra, o tratamento contábil a ser dispensado será o mesmo descrito no item acima, pois usando-se esta metodologia, a devolução não influirá no resultado do período base corrente.

Vendas Canceladas de Períodos Anteriores

As vendas canceladas de períodos anteriores, não devem afetar a apuração do resultado bruto atual, pois não tem relação com as vendas efetuadas neste período, assim, não deve ser considerada como "Redutora da Receita Bruta" mais sim como "Despesa Operacional" correspondente ao período em que se efetivou a devolução.

Contabilização:
a. pela devolução de venda do período anterior
Diversos
a Duplicatas a Receber ou Caixa ou Bancos
Perdas com Devolução de Vendas do Período Anterior (*)
IPI a Recolher
b. pelo ICMS na devolução de vendas do período anterior
ICMS a Recolher
a Perdas com Devolução de Vendas do Período Anterior (*)
c. entrada de mercadoria no estoque (Inventário Permanente)
Mercadorias em Estoque
a Perdas com Devolução de Vendas do Período Anterior (*)
(*) Despesas de Vendas

OBS.: Caso a pessoa jurídica adote inventário periódico, não deverá efetuar o lançamento, pois ao final do período-base, quando da contagem física do estoque final, levará em consideração a entrada da mercadoria correspondente à citada devolução.

Fretes nas Devoluções de Compras e Vendas

Devolução de Vendas

Pela empresa vendedora que assumiu o pagamento do frete na devolução – são tratados como despesas operacionais do período em que foram incorridos, independentemente do período em que foram efetuadas as vendas.

Contabilização:
Despesas de Fretes - Despesas Operacionais (*)
a Caixa ou Bancos
(*) Despesas de Vendas - Nessa hipótese, a despesa do frete será assumida pela empresa vendedora.

Devolução de Compras

Os fretes relativos as devoluções de compra, quando forem de responsabilidade da compradora, não serão acrescidos aos seus estoques, e sim tratados como despesas operacionais do exercício.

Contabilização:
Despesas de Fretes
A Caixa ou Bancos ou Duplicatas a Pagar

Conceitos sobre o SPED Contábil.

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Segundo a Instrução Normativa RFB nº 787/07, estão obrigadas a adotar a ECD:

I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Portanto, a partir do ano-calendário 2009, estão obrigadas ao Sped Contábil todas as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real.

Para as outras sociedades empresárias a ECD é facultativa.

As sociedades simples e as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas desta obrigação.

As regras de obrigatoriedade não levam em consideração se a sociedade empresária teve ou não movimento no período. Sem movimento não quer dizer sem fato contábil. Normalmente ocorrem eventos como depreciação, incidência de tributos, pagamento de aluguel, pagamento do contador, pagamento de luz, custo com o cumprimento de obrigações acessórias (como apresentação de DCTF e DIPJ), entre outras.

Sociedades empresariais e não empresariais.

Por Manoel Ignácio Torres Monteiro
e Glaucia Macedo de Souza

O objetivo do presente artigo é esclarecer quando uma sociedade deve ser classificada como sociedade empresária ou como não empresária e porque é importante determinar corretamente a natureza da sociedade que se esta constituindo. Também vamos verificar quais são as diferenças entre as sociedades empresárias e as sociedades não empresárias.

A dificuldade de classificação das sociedades teve início com a entrada em vigor do Novo Código Civil. Durante muitos anos as sociedades estiveram divididas entre sociedades comerciais e sociedades civis. Esta distinção estava baseada na teoria dos chamados "atos do comércio".

Caso o objeto social incluísse os chamados atos de comércio, assim entendidos como aqueles elencados no artigo 19 do já revogado Regulamento 737 de 1850 ou abrangendo a atividade de construção, essa sociedade era considerada comercial e estava sujeita ao registro na Junta Comercial. Além do mais, por força de lei, as sociedades anônimas eram consideradas comerciais enquanto as cooperativas eram consideradas sociedades civis, independentemente das atividades desenvolvidas.

As sociedades que não desenvolviam atividades comerciais eram consideradas civis e registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Exceto pelo local de registro, (Junta Comercial ou Registro Civil) não havia distinção entre os tipos societários e os direitos e deveres dos sócios.

O Novo Código Civil eliminou o conceito de atos de comércio. Assim, a distinção entre sociedades comerciais e sociedades cíveis, existente antes da promulgação do Novo Código Civil, também deixou de existir. Atualmente, as Sociedades são identificadas como Sociedades Empresárias ou Sociedades Simples (Não Empresárias).

A atual legislação não definiu o que é sociedade empresária, mas sim o sujeito ativo que desenvolve a atividade, o empresário, conforme abaixo:

"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços."

Portanto, a atividade do empresário deve compreender: (i) a circulação de bens ou serviços, de forma profissional, ou seja, de maneira habitual e com a organização dos fatores de produção e (ii) visar à obtenção de lucro.

Já o parágrafo único do artigo 966 esclarece qual atividade não seria considerada empresária:

"Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa."

Ora, conforme deixa claro o parágrafo único do artigo 966, acima, toda a atividade, desde que constitua elemento de empresa, pode ser conside-

rada empresária, inclusive aquelas atividades de natureza intelectual, científica, literária ou artística.

Logo, devemos nos perguntar o que seria esse "elemento de empresa", sobre o qual não encontramos outras referências no Novo Código Civil?

O "elemento de empresa" é a organização dos meios de produção para o desenvolvimento de uma atividade com a finalidade de obter lucro. Nessa organização dos meios de produção, a atividade pessoal desenvolvida pelo sócio, embora possa estar presente, não é o elemento principal.

Exemplo A:

Uma sociedade de contabilidade com dois sócios contabilistas, uma secretaria e um auxiliar.

A atividade da sociedade (prestação de serviço de contabilidade) é desenvolvida somente pelos seus sócios, ainda que estes contem com o apoio de auxiliares que não estão envolvidos na atividade principal.

Exemplo B:

Uma sociedade de contabilidade com dois sócios contabilistas, vários contadores contratados, uma ou mais secretárias e auxiliares.

Nesse segundo exemplo, os sócios não estão mais diretamente envolvidos na prestação de serviços de contabilidade, mas coordenam e supervisionam o trabalho executado pelos empregados na empresa, que é diretamente relacionado com o objeto social da sociedade.

Dessa forma, conclui-se que a caracterização da sociedade como empresária ou não empresária independe da atividade desenvolvida, mas sim da forma de organização da própria atividade. Ainda por força de lei, as sociedades anônimas são consideradas empresárias e as cooperativas são consideradas não empresárias.

Enquanto as sociedades empresárias estão sujeitas a registro na Junta Comercial, as sociedades não empresárias estão sujeitas a registro no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas.

Tendo sido esclarecida a distinção entre a Sociedade empresária e a Simples ou não empresária, devemos esclarecer quais são as consequências da organização do negócio como empresária ou não empresária, além da questão de onde elas devem ser registradas (Junta Comercial ou Registro de Pessoas Jurídicas).

A Sociedade não empresária admite sócio de serviço e sócios que sejam casados, entre si, ainda que pelo regime da comunhão universal de bens ou pelo regime da separação obrigatória. Os cônjuges casados nesses dois regimes não podem ser sócios de uma sociedade empresária.

A Sociedade não empresária pode adotar um sistema de escrituração contábil mais simplificado.

As Sociedades empresárias podem aproveitar os benefícios da recuperação judicial e recuperação extrajudicial e estão sujeitas a falência. As sociedades não empresárias ou sociedades simples sujeitam-se ao processo de insolvência civil.

Para fins fiscais e previdenciários não há qualquer distinção prática entre as sociedades empresárias e não empresárias. Entretanto, é importante mencionar a questão da redução do ISS.

O benefício de redução do ISS concedido às empresas uniprofissionais pela maioria dos Municípios (em São Paulo, conforme o art. 15 da Lai Nº 13701/03, regulamentada posteriormente pelo Decreto 50.896/09 em seu art. 19), aplica-se quer para as sociedades empresárias ou para as não empresárias, conforme veremos abaixo.

São duas as principais condições impostas pela legislação municipal de São Paulo:

(i) As sociedades beneficiárias são aquelas cujos profissionais (sócios, empregados ou não) sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica; e

(ii) As sociedades não podem:

· ter como sócio pessoa jurídica;

· ser sócias de outra sociedade;

· desenvolver atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;

· ter sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;

· explorar mais de uma atividade de prestação de serviços.

Note-se que na qualificação das sociedades elegíveis para receber o tratamento diferenciado do ISS, não há qualquer impedimento que a mesma seja empresária, mas tão somente que os sócios também trabalhem na atividade da empresa e possuam a mesma profissão regulamentada.

Logo, o argumento de que haveria necessidade de constituir a sociedade como sociedade não empresária para beneficiar-se do benefício concedido a sociedades não empresárias, apenas porque os sócios devem trabalhar na atividade fim da empresa, não tem suporte na legislação conforme mencionado acima.

Finalmente, com relação aos efeitos da classificação de um empreendimento como empresário ou não empresário, convém esclarecer que a expressão "sociedade simples" é utilizada pelo Código Civil tanto para designar as sociedades não empresárias quanto para designar um tipo específico de sociedade, ao lado dos demais tipos i.e. sociedade em comandita, sociedade limitada, sociedade anônima, etc.

O art. 983 permite que a sociedade não empresária seja constituída como sociedade limitada ou como sociedade simples.

A sociedade simples é regulada pelos artigos 997 a 1038. O art. 998 do Código Civil estabelece que as seguintes alterações do contrato social da Sociedade Simples estão sujeitas a decisão unânime dos sócios: (i) alteração de qualquer informação relativa aos sócios, (ii) denominação social, (iii) objeto social, (iv) sede social, (v) prazo da sociedade, (vi) capital social (aumento, redução ou forma de integralização) (vii) administração e seus poderes, (viii) participação dos sócios nos lucros e perdas da sociedade.

Muitos não sabem que a sociedade não empresária pode ser constituída como sociedade limitada e, portanto, não sujeita aos termos do art. 998 mencionado acima.

Ao se constituir a sociedade simples deve ser dada especial atenção a redação do contrato social, para evitar confusão sobre o tipo societário escolhido. A prática demonstra que, normalmente, a redação do contrato social somente é analisada quando existe um conflito entre os sócios e as partes estão tentando determinar o que pode ou não pode ser feito sem a participação de todos os sócios. Nessas ocasiões, não estando clara a redação do contrato social, aplica-se a regra ao artigo 998 mencionado acima.

Esse mesmo cuidado na redação do contrato social deve ser dispensado também para as sociedades empresárias, pois muitas vezes a redação deficiente faz com que decisões que poderiam ser tomadas por maioria tenham que ser aprovadas por unanimidade, causando entraves na evolução do negócio.

Conclusões

A classificação da sociedade como empresária ou não empresária depende, exceto por disposição legal (cooperativas, sociedades de advogados, sociedade anônima, etc), da forma como essa atividade é organizada e não conforme o tipo de atividade desenvolvida.

A decisão sobre a forma de organização da atividade empresária ou não empresária tem consequências práticas mencionadas acima que devem ser consideradas pelo empresário.

Especial atenção deve ser dada à redação do contrato social principalmente no caso de sociedades não empresárias, para que não haja dúvidas sobre o tipo societário escolhido (sociedade simples ou limitada) e os quoruns de deliberação para aprovação de determinadas matérias.

Fonte: http://www.portaltudoemfamilia.com.br/cms/?p=975

Por Manoel Ignácio Torres Monteiro
e Glaucia Macedo de Souza

Código Civil - Lei nº 10.406/2002, artigos 1179 a 1195;

CAPÍTULO IV
Da Escrituração

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

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

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

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1o Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

§ 2o Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Art. 1.185. O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre:

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

I - os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

II - os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

III - o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

IV - os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

Parágrafo único. Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

I - as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social;

II - os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto;

III - a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.

Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei.

Art. 1.191. O juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas a sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência.

§ 1o O juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão.

§ 2o Achando-se os livros em outra jurisdição, nela se fará o exame, perante o respectivo juiz.

Art. 1.192. Recusada a apresentação dos livros, nos casos do artigo antecedente, serão apreendidos judicialmente e, no do seu § 1o, ter-se-á como verdadeiro o alegado pela parte contrária para se provar pelos livros.

Parágrafo único. A confissão resultante da recusa pode ser elidida por prova documental em contrário.

Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Art. 1.195. As disposições deste Capítulo aplicam-se às sucursais, filiais ou agências, no Brasil, do empresário ou sociedade com sede em país estrangeiro.

Aspectos intrínsecos e extrínsecos dos livros contábeis: Ênfase nos livros contábeis Diário - Diário auxiliar - Razão Sintético e Razão Analítico.

O(S) LIVRO(S) DA VIDA

LIVROS DE ESCRITURAÇÃO são livros utilizados pelas empresas, em que se registra a escrituração contábil segundo uma ordem padronizada, prevista em normas legais. Podem ser *obrigatórios* e *facultativos.*

Livros Obrigatórios

O rol de livros obrigatórios é variável, segundo a natureza e até o porte da empresa examinada.

São livros contábeis, exigidos por leis comerciais e fiscais, entre outros:

- ➔ Diário.
- ➔ Razão.
- ➔ Registro de Duplicatas.
- ➔ Registro de Vendas (saídas de mercadorias).

Por sua vez, a Lei n~ 6.404/76, em seu art. 100, dispõe que "a companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais":

Importante: *a legislação tributária não considera esses livros obrigatórios para as microempresas, empresas de pequeno porte e empresas individuais situadas nas faixas iniciais de faturamento. Entretanto, as Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código Civil estabelecem a obrigatoriedade da escrituração contábil para todas as empresas, independentemente de seu porte e regime de tributação.*

I — o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, notação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

a) do nome do acionista e do número das suas ações; b) das entradas ou prestações de capital realizado;

c) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei n~ 9.457, de 1997)

d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;.
e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;
f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação.

II — o livro de "Transferência de Ações Nominativas',' para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III — o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas',' se tiverem sido emitidas, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos números 1 e II deste artigo;

IV — o livro de Atas das Assembleias Gerais; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

V — o livro de Presença dos Acionistas; (Redação dada pela Lei n~ 9.457. de 1997)

VI — os livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e de Atas das Reuniões de Diretoria; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

VII — o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 9.457 de 1997)

§ 1º - A qualquer pessoa, desde que se destinem a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, serão dadas certidões dos assentamentos constantes dos livros mencionados nos incisos 1 a III, e por elas a companhia poderá cobrar o custo do serviço, cabendo, do indeferimento do pedido por parte da companhia, recurso à Comissão de Valores Mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º - Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos 1 a III do *caput* deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Livros Facultativos e Auxiliares

A lei faculta às empresas adotarem livros destinados à complementação de seus registros contábeis e, por isso, chamados de AUXILIARES. São os mais comuns:

- Caixa.
- Contas Correntes.
- Registro de Estoques.

Existem, ainda, os livros trabalhistas, como o Livro de Registro de Empregados, o Livro de Inspeção do Trabalho, e os livros fiscais, tendo estes últimos denominações variáveis, segundo a(s) atividade(s) a que se dedica a empresa.

Exemplos: livro de "Registro de Apuração do ICMS',' para empresas comerciais; livro de "Registro de Prestação de Serviços',' para empresas prestadoras de serviços e, portanto, sujeitas ao pagamento de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (155).

POR DENTRO E POR FORA

Formalidades da Escrituração

Os livros contábeis, fiscais e trabalhistas requerem forma própria de utilização, devendo, portanto, ser escriturados nos moldes estabelecidos pela lei. Essa trilha legal a ser obedecida pelos contadores tem o nome de FORMALIDADES. São elas *extrínsecas* e *intrínsecas.*

Formalidade Extrínsecas (Exteriores)

➔ Termos de abertura e de encerramento. Os livros precisam conter, na primeira e última folhas, um "termo" preenchido e assinado, indicando sua composição, por exemplo, o número de folhas.
➔ Registro da Junta Comercial. Os livros necessitam apresentar registro (autenticação) da Junta Comercial do Estado em que a escrita se opera, para ter validade.
➔ Numeração tipográfica das folhas. As folhas precisam estar tipográfica e sequencialmente numeradas.

Formalidades Intrínsecas (Internas)

➔ Escrituração em ordem cronológica de dia, mês e ano. É passível de penalidade~ a empresa cuja escrituração for realizada fora de sequência. Infringe essa formalidade, por exemplo, a escrituração de uma nota fiscal emitida em 6 de novembro, logo após uma outra datada de 7 do mesmo mês.
➔ Inexistência de emendas, rasuras e espaços em branco. Isto quer dizer que os espaços precisam estar correta e integralmente preenchidos, não se permitindo quaisquer defeitos de escrita nem as conhecidas entrelinhas, vacinando—se'' assim a escrituração contra ''enxertos'' indesejáveis.

A seguir, transcrevemos o que dispõem as Normas Brasileiras de Contabilidade sobre as formalidades da escrituração contábil.

DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através do processo manual, mecanizado ou eletrônico.

A escrituração será executada:

a) em idioma e moeda corrente nacionais;
b) em forma contábil;
c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para margens;
e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

A terminologia utilizada deverá expressar o verdadeiro significado das transações.

Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas;

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contadores legalmente habilitados.

O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no "Diário", completando-se com as assinaturas do contador e do titular ou representante legal de entidade.

Igual procedimento será adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades de sua função. No "Diário 7 serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, inclusive as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Observado o disposto no "caput',' admite-se:

a) a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais;
b) a escrituração resumida ou sintética do "Diário" com valores totais que não excedam as operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

Quando o "Diário" e o "Razão" forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços'.'

No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecanicamente ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

O livro Diário será registrado no Registro Público Competente de acordo com a legislação vigente.

ANÁLISE EMPRESARIAL E FINANCEIRA: 17. OBJETIVO DA ANÁLISE DE BALANÇOS. 18. ANÁLISE DA EVOLUÇÃO TEMPORAL E DE COMPOSIÇÃO: ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL. 19. INDICADORES DE SITUAÇÃO FINANCEIRA. 20. ÍNDICES DE LIQUIDEZ: OBJETIVOS, CARACTERÍSTICAS E INTERPRETAÇÃO.

A Análise das Demonstrações Financeiras e suas Interpretações.

São técnicas utilizadas pelos analistas para obtenção de conclusões a cerca da situação econômica e financeira relacionadas com o patrimônio, de acordo com os interesses dos usuários, por meio de interpretações de dados coletados das demonstrações financeiras; a análise de balanços tem

por finalidade informar a situação financeira de uma organização para que as pessoas possam decidir, ou seja, um estudo comparativo entre grupos de elementos destas demonstrações por meio de índices, objetivando o conhecimento da relação entre cada grupa com balanço patrimonial.

Para se interpretar os quocientes, não se deve fazer apenas de uma forma isolada, esta deve ser feita em conjunto com outras variáveis, tendo em vista que cada organização possui características próprias, mesmo que os problemas sejam aparentemente os mesmos a análise deve ser feita de maneira equilibrada e ponderada, a observância da seqüência lógica é importante na interpretação, pois o conhecimento do cociente completará a interpretação do anterior, dando assim, de maneira mais racional, margem a conhecer com mais facilidade a capacidade econômica e financeira da organização.

Existem casos em que a situação econômico-financeira de determinada empresa, num momento não é boa, mesmo alcançando os parâmetros, ou é considerada ótima, mesmo abaixo dos padrões. Vários fatores influenciam na análise e interpretação desta situação, motivo pelo qual o critério deve ser cuidadosamente decidido, aplicando-se os conhecimentos sobre estatística através de resultados obtidos por média aritmética, moda, mediana.

As Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) relatório que evidencia num determinado período às modificações que deram origem as variações do Capital Circulante Líquido (CCL) da entidade, explicitando desta forma as modificações no início e final do exercício, ou seja, as origens, aplicações, excesso ou insuficiência dos recursos e origens, e os saldos no início e fim do exercício tanto no ativo quanto no passivo; podem e devem ser considerados, pois fornecem várias informações sobre aplicação em origem Capital do Giro Líquido (CGL).

Outro indicador importante a ser considerado é a condição da empresa em gerar recursos para honrar seus compromissos, uma vez que tendo conhecimento do montante (caixa, banco, aplicações de liquidez imediata), vários quocientes podem ser analisados utilizando o Passivo Exigível a Longo Prazo (PELP) comparado ao fluxo de receitas e despesas (DR). Chegando assim a conclusões qualitativas e quantitativas com intuito de maximizar a estrutura financeira do capital a médio ou longo prazo.

Os quocientes de estrutura de capitais, de liquidez e rentabilidade devidamente estudados dão condições para se obter um bom diagnóstico sobre a situação econômica e financeira de uma organização; do relacionamento entre diversos grupos de contas das demonstrações financeiras podem ser extraídos um grande número de quocientes, apresentando cada um a sua importância de acordo com o aspecto das análises e com objetivo que se tem em mente. De posse dessa gama de quocientes o analista irá elaborar um exame minucioso de cada conta que compões tais demonstrações, coletando dados e escolhendo os indicadores apropriados para obtenção dos resultados considerando as etapas abaixo:

1. Exame e padronização das demonstrações financeiras (BP, DRE, LLA, DOAR...);
2. Coleta de dados (AC, AP, PL, Vendas Liq...);
3. Cálculo dos indicadores (quocientes, coeficientes, índices...);
4. Interpretação de quocientes (isolada e conjunta);
5. Análise vertical e horizontal (interpretação isolada e conjunta de índices e coeficientes);
6. Comparação com padrões (cálculos e comparações com quocientes-padrão);
7. Relatórios (apresentação das conclusões em forma de relatórios inteligíveis por leigos).

Desta forma o relatório de análise deve apresentar informações sobre a situação econômico-financeira da organização e sobre o seu desempenho ao longo dos períodos analisados, bem como as tendências para o futuro. Devem ser esclarecidas, ainda, as causas que proporcionaram o grau de endividamento, liquidez e rentabilidade encontrados, quer sejam positivos ou negativos; assim sendo, a tarefa de interpretação do administrador se inicia mediante os dados contábeis fornecidos pelo profissional de ciência contábeis. Ricardo Machado

Análise de balanços/Análise tradicional/Análise horizontal

A finalidade da análise horizontal é identificar o crescimento no tempo de cada item das demosntrações contábeis com o intuíto de caracterizar tendências desses ítens.

A fórmula geral é:

$$\triangle h = \frac{y}{x} \times 100$$

Onde:

- $\triangle h$: é a variação horizontal percentual do item analizado;
- *x* : valor do item no ano-base;
- *y* : valor do item no ano de análise;

Como pode-se ver, a análise horizontal nada mais é do que a variação percentual em base 100% (ou em base 1, caso se opte por utilizar índices (não multiplicar por 100)) de uma ano tomado como base para o outro.

Exemplo 1

Vejamos um exemplo:

Demonstração de Resultado			
Conta/Ano	**ano 1**	**ano 2**	**ano 3**
Vendas	1200*	1350	1475
Custos das mercadorias vendidas	1000	1100	1200
Lucro bruto	200	250	275

(*) Valores em moeda corrente.

Agora, ao aplicarmos a fórmula da análise horizontal, tomando o ano 1 como base, teremos:

$$\triangle h_{ano2}^{Vendas} = \frac{1350}{1200} \times 100 = 112{,}5\%$$

$$\triangle h_{ano3}^{Vendas} = \frac{1475}{1200} \times 100 = 122{,}92\%$$

E aplicando a fórmula para os anos das contas de Custo das mercadorias vendidas e para o lucro bruto, teremos:

Demonstração de Resultado			
Conta/Ano	**ano 1**	**ano 2**	**ano 3**
Vendas	100*	112,5	122,92
Custos das mercadorias vendidas	100	110	120
Lucro bruto	100	125	137,5

(*) Valores em percentual.

Desta tabela, podemos fazer uma pequena análise:

- Percebe-se que o valor de vendas está crescento mais rapidamente que o valor dos custos, o que leva o lucro bruto a uma tendência de crescimento. Se fosse o contrário, os custos crescendo mais rapidamente que as vendas, a tendência do lucro bruto seria a de redução.

Embora extremamente simples de se efetuar, a análise horizontal é um instrumento poderoso de análise contábil, podendo ser empregada em qualquer série temporal, mesmo das que não constem em demosntrações contábeis, tais como volume de produção, número de horas-extra, etc.

Observações gerais

É muito importante a correta seleção dos itens a serem considerados na análise horizontal, pois, devem ser agrupadas as contas pouco representativas em grupos maiores a fim de que a análise não se torne complexa ao extremo restando, então, prejudicada a sua eficácia.

Por isso recomenda-se que sejam selecionados as contas de até o quarto nível (no caso do Ativo, temos, Ativo, 1º nível; Ativo Circulante, 2º nível; Disponibilidades, 3º nível; Caixa, 4º nível). Também recomenda-se o acompanhamento de contas críticas, independentemente de seu nível.

Vale lembrar que a análise horizontal não pode nunca ser empregada de forma isolada, mas sim em conjunto com a análise vertical, os quaocientes e outras ferramentas de análise, estatísticas ou não, a fim de que se possa ter um elevado nível de qualidade da análise contábil a ser feita.

Análise Vertical estabelece um comparativo entre gastoXreceita, ou seja quanto em % representou seu gasto com relação a receita

Análise Horizontal estabelece comparativo entre um exercício e outro, ou seja de um ano para outro qual foi a variação entre as despesas, aumentou? diminuiu?

Antes de realizar uma analise é necessário saber qual a finalidade a fim de definir qual é a mais eficiente e eficaz.

ANÁLISE DAS DEMONSTRACOES CONTABEIS

1. ANÁLISE DAS DEMONSTRACOES CONTABEIS

A análise da situação econômico-financeiro de uma empresa é feita por meio de indicadores que representam a liquidez (situação financeira), a rentabilidade (situação econômica) e a posição de endividamento (estrutura de capital) da empresa em determinado momento. Para se ter uma visão rápida da situação econômico-financeiro em determinado momento, basta se apurar os índices de liquidez corrente, seca e geral, os índices de rentabilidade (da empresa e do empresário) e os índices de endividamento da empresa, em termos de quantidade e qualidade. Estes três índices serão vistos como mais detalhes ao longo de nossa aula, porem, a critério do analista, uma serie de outros indicadores, projeções e modelos também podem ser utilizados para melhor diagnostico da situação econômico-financeiro das entidades.

2. CONCEITOS BASICOS

As demonstrações contábeis mais utilizadas para efeito de analise contábil são o balanço patrimonial (BP), a demonstração de resultado do exercício (DRE), a demonstração das origens e aplicação dos recursos (DOAR), a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA), a demonstração de fluxo de caixa (DFC) e a demonstração de valor adicionado (DVA). Também podem ser considerados, entretanto, no processo de avaliação, as notas explicativas que acompanham os balanços, assim como os pareceres de auditoria e outros relatórios emitidos pela empresa. A maior ênfase da analise, todavia, reside nas duas primeiras demonstrações, ou seja, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, uma vez que tais demonstrativos identificam, de forma objetiva, a situação financeira e econômica da entidade em determinado momento.

Os indicadores (ou índices ou quocientes) são obtidos sempre da divisão entre grandezas ou valores constantes em contas, grupos e subgrupos do ativo, passivo ou resultado, tais como o ativo circulante, disponível, realizável em curto prazo, estoques, receitas, passivo circulante, capital próprio, capital de terceiros, etc. Tais quocientes permitem diagnosticar a saúde econômico-financeiro das entidades, em termos de viabilidade futura e continuidade.

3. ANALISE HORIZONTAL E VERTICAL

A analise horizontal e a analise vertical das demonstrações propiciam a verificação de tendências, possibilitando a projeção de cenários, com base na manutenção ou alteração de determinado comportamento. Os quocientes obtidos pela divisão de valores constantes em grupos, subgrupos e mesmo contas, uns pelos outros, possibilitam uma rápido diagnostico da situação econômico-financeiro das empresas, possibilitando a imediata ação no sentido da correção de problemas com eventuais ajustes.

A analise horizontal compara valores de um ano para outro, ou seja, verifica a posição econômico-financeiro da empresa em determinados períodos e a compara em relação ao ano anterior, mostrando a evolução da estrutura patrimonial existente. Já a analise vertical, como o próprio nome diz, é feita de cima para baixo, por meio do calculo da composição de cada item do ativo ou passivo em relação a um total no mesmo período.

Em um exemplo de analise horizontal, se o ativo circulante de uma empresa em um ano X1 era de R$ 1.000, em um ano X2 era de R$ 2.000, dividindo-se o valor do ano posterior pelo ano anterior, encontraremos o valor 2. Isto quer dizer, na pratica, que o ativo circulante dobrou em relação ao ano anterior. Porem, se o capital no ano X1 era de R$ 10.000 e no X2 era de R$ 5.000, pode-se dizer que houve uma redução significativa no capital da empresa, tanto é que de um ano para outro, o fator de evolução foi de 0,5.

Em outro exemplo, na analise vertical, se o ativo circulante (AC) da empresa é de R$ 1.000 em determinado período e o ativo total (AT) é de R$ 10.000 neste mesmo período, isto significa que o Ativo Circulante representa apenas 10% do ativo da empresa, sendo o quociente de 0,1. Porem, se as dividas de curto prazo representam R$ 5.000, isto significa que elas representam 50% de tudo o que a empresa possui, ou mesmo de tudo o que ela deve (passivo total).

4. ANALISE POR INDICES

Os indicadores ou índices ou quocientes como são conhecidos refletem a posição econômico-financeiro da empresa em determinados períodos, em termos de liquidez, rentabilidade e endividamento. São obtidos por meio de divisões entre grupos, subgrupos ou mesmo contas apresentadas nas demonstrações contábeis, umas pelas outras, de maneira a evidenciar a situação do patrimônio.

Como um exemplo, temos o índice de liquidez corrente, obtido pela divisão entre o valor do ativo circulante e o valor do passivo circulante, que mostra a capacidade de pagamento de uma empresa em curto prazo. Ha. diversos índices que podem ser obtidos por meio de divisões entre grandezas expressas nas demonstrações contábeis, evidenciando a situação patrimonial existente. Os principais índices utilizados são os relativos à estrutura de capital, índices financeiros, econômicos e de atividades, conforme veremos a seguir.

5. INDICADORES DE ESTRUTURA DE CAPITAL

Tais indicadores demonstram como foi utilizado o capital da empresa em determinados grupos ou subgrupos de contas. A seguir, mostramos os dois principais índices utilizados relativos ao comprometimento do capital da empresa.

5.1 Imobilização do Patrimônio Liquido – indica quanto a empresa imobilizou de seu patrimônio liquido ou quanto a empresa aplicou de seu capital total no ativo permanente

$$IPL = \frac{\text{Imobilizado}}{\text{PL}}$$

ou

$$IPL = \frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{PL}}$$

5.2 Participação de Capitais de Terceiros sobre Recursos Próprios – indica quanto a empresa possui de recursos de terceiros em relação ao seu capital próprio.

$$PCT = \frac{\text{Capitais de Terceiros}}{\text{Capital Próprio}}$$

6. INDICADORES FINANCEIROS

Os indicadores financeiros são os normalmente ligados à solvência da empresa e endividamento. A seguir, apresentamos os principais índices utilizados.

6.1 Índice de Liquidez Corrente (ou Liquidez Comum) – mostra a capacidade de pagamento da empresa em curto prazo. Um índice acima de 1 é considerado positivo e quanto maior, melhor a liquidez para pagar as dividas de curto prazo e menor a possibilidade de inadimplência.

$$ILC = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

6.2 Índice de Liquidez Seca – é o mesmo índice que o de liquidez corrente, porem diminuem-se do ativo circulante o valor dos estoques, como se a empresa não pudesse contar com a venda de seus estoques para fins de sanar suas dividas de curto prazo. É um índice muito utilizado por banqueiros, por ocasião da analise de credito relacionado a financiamentos.

$$ILS = \frac{\text{Ativo Circulante - Estoque}}{\text{Passivo Circulante}}$$

6.3 Índice de Liquidez Geral – mostra a capacidade de pagamento da empresa em longo prazo, considerando a possibilidade de que ela venda tudo o que possui para saldar suas dividas, tanto de curto como de longo prazo. O ideal é um índice acima de 1 por representar uma boa capacidade de pagamento das dividas de curto e longo prazo. Porem, o índice deve ser analisado em conjunto com outros anos, pois pode acontecer, por exemplo, de a empresa fazer determinada aquisição de um ativo permanente em longo prazo em um ano (e o índice ficar muito baixo), e recuperar sensivelmente o valor gasto em anos posteriores, pelo acréscimo de renda (e do ativo circulante), o que pode provocar um acréscimo significativo no índice.

$$ILG = \frac{\text{Ativo Circulante + Realizavel a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante + Realizavel a Longo Prazo}}$$

6.4 Índice de Liquidez Imediata – mostra o que a empresa dispõe de imediato para fazer frente a dividas de curto prazo. É um índice sem muita expressão, apenas demonstrando quanto se dispõe em disponibilidades imediatas para fazer frente à quitação de dividas.

$$ILI = \frac{\text{Disponível (Caixa e Bancos)}}{\text{Passivo Circulante}}$$

6.5 Índices de Endividamento – Ha. vários indicadores de endividamento, dentre os quais destacamos o que evidencia a proporção de capital de terceiros utilizado pela empresa sobre o capital próprio e de terceiros, ou seja, o patrimônio liquido somado ao exigível de curto e longo prazo.

$$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Capital de Terceiros + Capital próprio}}$$

Ou $\frac{\text{Exigivel total}}{\text{Exigivel total + PL}}$ ou $\frac{\text{PC + ELP}}{\text{PC + ELP +PL}}$

Ha. outro índice que reflete a garantia do capital próprio ao capital de terceiros (quantidade).

$$\frac{\text{Capital próprio}}{\text{Capital de terceiros}}$$

ou de outra forma…

$$\frac{\text{PL}}{\text{Exigível total}}.$$

E no que se refere à qualidade do endividamento, ou seja, se a divida é de curto ou longo prazo, ha. o seguinte indicador…

$$\frac{\text{PC}}{\text{Exigível Total}}.$$ Ou seja, quanto da divida total da empresa é de curto prazo.

7. INDICADORES ECONOMICOS

Os indicadores econômicos indicam a situação de rentabilidade da empresa, em relação a sua possibilidade e habilidade na geração de resultados, assim como seu potencial de vendas, que é refletido na DRE (demonstração do resultado do exercício). A taxa de retorno sobre o investimento e a taxa de retorno sobre o patrimônio liquido são os dois principais índices utilizados, permitindo verificar quanto de retorno gera a empresa a partir do investimento realizado.

$$TRI = \frac{\text{Lucro Liquido}}{\text{Ativo Total}}$$

$$TRPL = \frac{\text{Lucro Liquido}}{\text{Patrimônio Liquido}}$$

8. INDICADORES DE ATIVIDADES

Os indicadores ou índices de atividade são utilizados no processo de analise do giro de estoques, ou seja, de sua renovação, considerando os prazos envolvidos em compras e vendas de mercadorias. No caso, quanto maior a velocidade de renovação de estoques e a velocidade de recebimento de vendas, melhor, assim como quanto mais lento for o pagamento das compras. O índice mais utilizado é o seguinte.

$$\frac{\text{PMRE + PMRV}}{\text{PMPC}}$$ onde…

PMRE = prazo médio de renovação dos estoques
PMRV = prazo médio de recebimento de vendas
PMPC = Prazo médio de pagamento de compras

Para se calcular os prazos de recebimento de vendas médio, assim como pagamento médio de compras e quantos dias a empresa leva para vender seus estoques, utilizamos as seguintes formulas.

$$PMRV = \frac{\text{360 x Duplicatas a Receber}}{\text{Vendas Brutas}}$$

$$PMRV = \frac{\text{360 x Estoques}}{\text{Custo das Vendas}}$$

$$PMPC = \frac{\text{360 x Fornecedores}}{\text{Compras}}$$

9. AVALIACAO DA SITUACAO FINANCEIRA, ECONOMICA E PATRIMONIAL DE UMA EMPRESA.

Uma boa análise da situação financeira, econômica e patrimonial deve ser feita com base no tripé de decisões da empresa: Situação Financeira (liquidez), Estrutura de Capital (endividamento) e Situação Econômica (rentabilidade). E não é só o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício que são utilizados para a devida análise.

Além destas duas demonstrações, sem dúvida fundamentais, são importantes a demonstração do Fluxo de Caixa (direto e indireto), a Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos, a Demonstração do Valor Agregado e alguns indicadores de outras demonstrações. Isto porque muitas vezes a real situação financeira ou econômica pode não estar demonstrada no balanço ou DRE.

A empresa pode, por exemplo, investir uma grande quantia em imobilizado durante o ano, sendo que aquele imobilizado, a partir de sua operação ou funcionamento, pode gerar um acréscimo de rentabilidade em anos seguintes. Haveria um indicador muito alto de imobilização, preocupante no início, porém, no ano seguinte, esta imobilização poderia se transformar em grandes resultados operacionais.

Os indicadores ou índices ou quocientes são as principais grandezas utilizadas por agentes financeiros (bancos) e econômicos (governo), além dos demais interessados na contabilidade (acionistas, investidores, corretores, etc.). São medidas de desempenho da empresa, que permitem avaliar inicialmente o comportamento e a trajetória da empresa.

Uma boa situação de liquidez aliada a um baixo endividamento, com bons indicadores de rentabilidade é sem dúvida, o sinal de uma empresa sólida e merecedora de crédito. Porém, a devida análise para fins de concessões governamentais ou mesmo pelos agentes financeiros é mais aprofundada, utilizando diversos outros índices, a partir de outras demonstrações contábeis, que não apenas o BP e a DRE. Notas explicativas, Pareceres de auditoria e relatórios expedidos pela própria empresa (e sua auditoria interna) também podem ser utilizados, além das demonstrações financeiras.

10. RELATORIO DE ANALISE.

Relatórios de análise são documentos expedidos por instituições financeiras, instituições de valores mobiliários, empresas contratadas, etc. ou mesmo pela própria empresa, que espelham a situação financeira, econômica e patrimonial, mostrando indicadores financeiros, patrimoniais e de rentabilidade da empresa, assim como seu desempenho geral ao longo de determinados exercícios. São também solicitados por bancos e instituições de crédito ou fomento governamental, para fins de concessão de financiamentos ou liberação de empréstimos, assim como levados a conhecimento de sócios, acionistas e investidores, por ocasião de assembléias ordinárias e extraordinárias. Gilberto Casagrande Sant'anna

21. FORMA DE FINANCIAMENTO DOS ATIVOS E IMOBILIZAÇÃO DE CAPITAIS. 22. INDICADORES DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO: ENDIVIDAMENTO.

SEÇÃO III
Balanço Patrimonial

Grupo de Contas

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

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

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

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

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

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

Ativo

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subseqüente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

V – (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Passivo Exigível

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Resultados de Exercícios Futuros

Art. 181. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 2° Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 4° Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Critérios de Avaliação em Operações Societárias (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

23. INDICADORES DE CICLO OPERACIONAL E FINANCEIRO. 24. INDICADORES DE DESEMPENHO E LUCRATIVIDADE: CARACTERÍSTICAS, ANÁLISE, CONTROLE E INTERPRETAÇÃO. 25. MARGEM BRUTA, MARGEM OPERACIONAL E MARGEM LÍQUIDA. 26. INDICADORES DE RETORNO.

BALANÇO PATRIMONIAL
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1- Aspectos Gerais

Demonstrações financeiras ou demonstrações contábeis são relatórios elaborados com base na escrituração mercantil mantida pela entidade, com a finalidade de apresentar aos diversos usuários informações principalmente de natureza econômica e financeira, relativas à gestão do patrimônio ocorrida durante um exercício social.

O exercício social, em cujo final as entidades em geral devem apurar os seus resultados e elaborar as demonstrações financeiras, tem duração de um ano e a data do seu término deverá ser fixada no estatuto (art. 175 da Lei n. 6.4041 1976).

São usuários das informações contábeis as pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios, bem como aquelas que, direta ou indiretamente, tenham interesse no controle, na apuração de resultados, na avaliação da situação patrimonial, econômica e financeira, e na análise do desempenho e desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios, acionistas (empresas societárias), gerentes, administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, bancos, investidores etc.

As informações de ordem econômica dizem respeito à movimentação das compras e vendas, das despesas e receitas, evidenciando os lucros ou os prejuízos apurados nas transações realizadas pela entidade.

As informações de ordem financeira referem-se ao Fluxo de Caixa (entradas e saídas de dinheiro).

O Conselho Federal de Contabilidade conceitua as demonstrações por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-T-3.1), como segue: "As demonstrações contábeis (inclusive as denominadas financeiras na legislação) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade".

A Lei n. 6.404/1976, que denomina as demonstrações contábeis de demonstrações financeiras, disciplina esse assunto em seus arts. 176 a 188.

No art. 176, a mencionada Lei determina que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- balanço patrimonial;
- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração dos Fluxos de Caixa;
- demonstração do valor adicionado.

No § 2º do art. 186, essa mesma Lei dispensa as companhias da obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, desde que elaborem a demonstração das mutações do patrimônio líquido.

E importante salientar que a demonstração do valor adicionado só é obrigatória para as sociedades anônimas de capital aberto e que a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) está dispensada da elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Lei n. 6.404/1976, nos §§ 1º a 4º do art. 176, estabelece também que:

a) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
b) Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".
c) As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.
d) As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A Lei n. 6.404/1976 exige que as demonstrações financeiras das companhias abertas sejam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que observem ainda as normas expedidas por essa Comissão, as quais serão elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Segundo estabelece a NBC-T-3.1, as demonstrações contábeis, que serão elaboradas com observância dos princípios fundamentais de contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, deverão especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

As demonstrações financeiras deverão ser transcritas no livro Diário ou em livro próprio reservado para esse fim.

A Lei n. 6.404, em seu art. 289, determina o seguinte:

- As Sociedades Anônimas de Capital Aberto (aquelas que têm autorização para negociar suas ações no mercado de capitais) são obrigadas a publicar as demonstrações financeiras, anualmente, no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na mesma localidade.
- A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar que as publicações ordenadas pela Lei n. 6.404/1976 sejam feitas também em jornal de grande circulação nas localidades em que os valores mobiliários da companhia sejam negociados em bolsa ou em mercado de balcão, ou disseminadas por algum outro meio que assegure sua ampla divulgação e imediato acesso às informações. As publicações das demonstrações financeiras poderão ser feitas adotando-se como expressão monetária o milhar de reais.
- Ê permitido às companhias abertas disponibilizar as suas demonstrações financeiras na rede mundial de computadores.

2- CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira (contábil) destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.

O Balanço Patrimonial deve compreender todos os bens e direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as obrigações e o Patrimônio Líquido da entidade, levantados a partir dos resultados contábeis no seu livro Razão.

3- ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial deve ser estruturado observando-se a disciplina contida nos arts. 178 a 184 da Lei n. 6.404/1976.

O *caput* do art. 178 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

O Balanço Patrimonial é composto por duas partes: Ativo e Passivo.

Tradicionalmente, o Balanço Patrimonial é apresentado em um gráfico em forma de "T" .

Como o "T" tem dois lados, ficou convencionado que o lado esquerdo é o lado do Ativo, o direito, do Passivo.

Quando se observa um Balanço Patrimonial representado no gráfico em forma de "T", o lado direito, lado do Passivo, composto por obrigações e Patrimônio Líquido, revela, portanto, a origem dos recursos (capitais) totais que a empresa tem à sua disposição, os quais estão aplicados no patrimônio. As obrigações representam os recursos derivados de terceiros (capitais de terceiros), enquanto o Patrimônio Líquido mostra a origem dos recursos derivados dos proprietários (capitais próprios). O Ativo revela a aplicação desses recursos (capitais) totais, isto é, mostra em que a empresa investiu todo o capital (próprio e de terceiros) que tem à sua disposição.

3.1 Ativo

No Ativo, as contas representativas dos bens e dos direitos serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, em três grandes grupos: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente.

Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

3.1.1 Ativo Circulante

O Ativo Circulante é composto pelos bens e pelos direitos que estão em frequente circulação no patrimônio (capital de giro). Basicamente, são valores já realizados (transformados em dinheiro) ou cuja realização em dinheiro deva ocorrer até o término do exercício social subsequente.

Trata-se, portanto, de valores numerários (dinheiro em caixa e em bancos), bens destinados à venda ou a consumo próprio, despesas pagas antecipadamente com vencimentos fixados em até 12 meses, bem como direitos cujos vencimentos também ocorram em um prazo de 12 meses.

Convém ressaltar que, dentre os valores realizáveis do Ativo Circulante, alguns não serão convertidos diretamente em dinheiro, como ocorre com os Tributos que a empresa recolhe antecipadamente e cuja realização se dá pela compensação com obrigações fiscais que a empresa tem para pagar aos governos municipal, estadual e/ou federal; com os materiais de consumo cuja realização se dá pelo consumo que caracteriza a ocorrência de despesas, bem como com as Despesas Pagas Antecipadamente, cuja realização também se dá pela caracterização das respectivas despesas, conforme forem transcorrendo os prazos de competência.

A Lei n. 6.404/1976 estabelece que no Ativo Circulante devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Na vida prática, o grupo dos direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte normalmente é subdividido em: Clientes, Outros Créditos, Tributos a Recuperar, Investimentos Temporários a Curto Prazo e Estoques.

Os bens e os direitos que representam os recursos aplicados nas disponibilidades são as importâncias em dinheiro que estão no Caixa ou que estão depositadas em nome da empresa, em estabelecimentos bancários. Os valores existentes nos estabelecimentos bancários considerados disponíveis são aqueles depositados em contas correntes à disposição da empresa ou em contas de aplicações que possam ser convertidas em dinheiro a qualquer momento. As contas classificadas nesse subgrupo são as que possuem o maior grau de liquidez entre todas as demais contas do Ativo.

Créditos com Clientes compreendem os direitos a receber de terceiros, decorrentes de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços realizados a prazo. Incluem-se também nesse subgrupo os direitos a receber das administradoras de cartões de crédito, que correspondem aos valores também decorrentes das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços efetuados à vista ou a prazo, nos casos em que os clientes pagam suas compras por meio de cartões de crédito.

Outros Créditos compreendem os demais direitos que a empresa tem para receber de terceiros e que não correspondam a direitos decorrentes de vendas a prazo de mercadorias ou de serviços.

Tributos a Recuperar compreendem os direitos da empresa junto aos governos municipal, estadual ou federal. Esses direitos decorrem de impostos, taxas ou contribuições recolhidos de forma antecipada ou indevidamente, ou ainda que, por força da Legislação, gerem para a empresa direitos de compensação em até 12 meses.

Investimentos Temporários a Curto Prazo compreendem as aplicações de dinheiro em títulos e valores mobiliários, representativos ou não do capital de outras empresas. Trata-se de investimentos efetuados com caráter especulativo e que serão convertidos em dinheiro mediante venda ou resgate, em até 12 meses.

Os *Estoques* compreendem os bens destinados à produção (matéria-prima; materiais secundários etc.), à prestação de serviço (materiais diversos), à venda (mercadorias ou Produtos) ou ao consumo (materiais de limpeza, expediente, embalagem etc.). Os estoques de mercadorias e de Produtos Acabados serão transformados em dinheiro quando vendidos à vista; aqueles de materiais destinados ao processo produtivo serão transformados em custos quando incorporados aos produtos em fabricação; os de materiais destinados à prestação de serviços serão convertidos em custos por ocasião de suas aplicações na prestação dos serviços; e os estoques de materiais de consumo serão transformados em despesas quando consumidos.

As despesas pagas antecipadamente compreendem as despesas do exercício seguinte, pagas no exercício atual.

3.1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

Esse grupo é o oposto do Ativo Circulante. Enquanto no Ativo Circulante são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que estão em frequente circulação no patrimônio da empresa, isto é, que giram em prazo inferior a 12 meses, no Ativo Realizável a Longo Prazo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que circularão somente após o término do exercício social seguinte.

É importante salientar que nesse grupo do Ativo, com exceção das Disponibilidades, poderão figurar todas as demais contas representativas das aplicações de recursos em bens e direitos, inclusive das despesas pagas antecipadamente que constarem do Ativo Circulante, desde que tenham o prazo de realização superior a 12 meses.

É importante salientar também que a Lei n. 6.404/1976, por meio do inc. II do art. 179, estabelece que no Ativo Realizável a Longo Prazo devem ser classificados ainda os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, independentemente do prazo de vencimento, desde que esses direitos decorram de operações que não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

3.1.3 Ativo Permanente

O Ativo Permanente, segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, é dividido em Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido.

a) *Investimentos* compreendem as contas representativas das participações no capital de outras sociedades, participações essas que geram rendimentos para a empresa, normalmente em forma de dividendos, bem como aquelas contas representativas dos direitos de qualquer natureza não-classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo e que não se destinem à manutenção da atividade principal da empresa, como os investimentos em obras de arte, ou ainda em bens que gerem receitas para a empresa, independentemente de suas atividades operacionais (Imóveis de Renda, aplicações em ouro etc.).

b) *Imobilizado:* nesse subgrupo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Pode ser subdividido como segue:

- Operacional Corpóreo (Tangível): composto pelas contas representativas dos recursos aplicados nos bens de uso da empresa. São bens materiais que a empresa usa no desenvolvimento das suas atividades operacionais normais, como móveis e utensílios, computadores, veículos etc.
- Operacional Recursos Naturais: composto por contas representativas dos capitais aplicados em recursos naturais (minerais ou florestais) de exploração da empresa.
- Objeto de Arrendamento Mercantil: composto pelas contas representativas dos bens que estão sendo utilizados pela empresa mas que não são de sua propriedade. Trata-se de bens arrendados de terceiros que podem ser adquiridos pela empresa no final do prazo de arrendamento.
- Imobilizado em Andamento (bens para futura operação): composto por contas representativas dos recursos aplicados em construções ou aquisições em andamento. Esses bens, depois de concluídos ou em condições de operar, serão utilizados pela empresa no desenvolvimento de suas atividades operacionais normais.

c) *Intangível:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens imateriais. São direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive aqueles representativos de fundo de comércio adquirido a título oneroso.

d) *Diferido:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados no pagamento de despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Trata-se de gastos que podem ocorrer tanto antes de a empresa iniciar suas atividades operacionais (Gastos de Organização — pré-operacionais) quanto durante a vida operacional normal da empresa (Gastos de Reorganização e Gastos de Modernização). Esses gastos, embora correspondam a pagamentos de despesas, são ativados (contabilizados em contas do Ativo, como bens imateriais), para serem considerados como despesas nos exercícios em que tais gastos gerarem receitas para a empresa. A apropriação como despesas se dá por meio da amortização.

3.2 Passivo

O Passivo, como já dissemos, é a parte do Balanço Patrimonial que evidencia as obrigações (capitais de terceiros) e o Patrimônio Líquido (capitais próprios).

Segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, no Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido.

As contas representativas de obrigações (Passivo Exigível) devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados.

Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

3.2.1 Passivo Circulante

No Passivo Circulante são classificadas as contas representativas das obrigações cujos vencimentos ocorram no exercício seguinte.

Esse grupo poderá conter subdivisões, de acordo com a natureza de cada obrigação, como:

- *Obrigações a Fornecedores* compreendem os compromissos decorrentes da compra de mercadorias ou da utilização de serviços a prazo.
- *Empréstimos e Financiamentos:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa na captação de recursos financeiros, visando, normalmente, financiar o seu capital de giro.
- *Obrigações Tributárias:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa junto aos governos federal, estadual ou municipal. São tributos (impostos, taxas ou contribuições) que a empresa tem para recolher aos cofres públicos, em decorrência do desenvolvimento das suas atividades normais.
- *Obrigações Trabalhistas e Previdenciária:* compreendem os encargos que a empresa tem para pagar aos seus empregados ou recolher aos órgãos públicos. Esses compromissos decorrem dos serviços a ela prestados por seus empregados. *Outras Obrigações:* compreendem as demais obrigações de curto prazo assumidas pela empresa e que não se enquadram nos subgrupos do Passivo Circulante já citados.

3.2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo

Nesse grupo do Passivo, podem figurar as mesmas contas representativas de obrigações classificadas no Passivo Circulante, porém vencíveis após o término do exercício social seguinte.

Nota: Na companhia cujo ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação das Contas representativas de direitos ou de obrigações no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo (Parágrafo único do art. 179 da Lei n. 6.404/1976).

3.2.3 Resultados de Exercícios Futuros

Nesse grupo do Passivo, devem ser classificadas as contas representativas de receitas de exercícios futuros, recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e das despesas a elas correspondentes.

3.2.4 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido é a parte do Balanço Patrimonial que corresponde aos capitais próprios. Os elementos que o compõem representam a origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários (titular, sócios ou acionistas) ou da gestão normal do patrimônio (lucros ou prejuízos apurados).

No Patrimônio Líquido, portanto, as contas representativas dos capitais próprios são classificadas da seguinte maneira:

a) *Capital Social:* subgrupo composto pela conta Capital que representa os valores investidos na empresa pelos titulares e pela conta Capital a Realizar (ou Titular conta Capital a Realizar; Quotistas conta Capital a Realizar; Acionistas conta Capital a Realizar etc.) que representa a parcela do capital já subscrita pelos sócios, porém ainda não realizada. Poderão figurar, ainda nesse subgrupo, as contas que representam o montante do capital autorizado, bem como da parcela desse capital ainda não subscrita.
b) *Reservas de Capital:* subgrupo composta por contas representativas de algumas receitas que, por força do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, não devem transitar pelo resultado do exercício, como é o caso das receitas decorrentes de ágio na emissão de ações e na alienação de partes beneficiárias ou de bônus de subscrição.
c) *Ajustes de Avaliação Patrimonial:* "Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado" (§3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976).
d) *Reservas de Lucros:* subgrupo composto pelas contas representativas das Reservas constituídas com parte dos lucros apurados pela empresa em decorrência de Lei ou da vontade do proprietário, dos sócios ou dos administradores.
e) *Ações em Tesouraria:* correspondem a ações da própria empresa adquiridas por ela mesma.
f) *Prejuízos Acumulados:* compreendem os prejuízos apurados pela empresa no exercício atual, ou em exercícios anteriores, até que sejam compensados ou assumidos pelos sócios.

4- CONTAS REDUTORAS DO BALANÇO

Você poderá observar no modelo de Balanço Patrimonial apresentado na seção 6 do presente capítulo que tanto no Ativo quanto no Passivo algumas contas são precedidas de sinal negativo (-). Elas são denominadas Contas Redutoras do Balanço.

Os valores das contas redutoras figuram entre parênteses, e estes indicam que tais valores são negativos no respectivo grupo.

4.1 Contas Redutoras do Ativo

Trata-se de contas de natureza credora que, por força da Lei n. 6.404/1976 e em decorrência da aplicação do principio da prudência, devem figurar no Balanço Patrimonial, ao lado do Ativo, como contas redutoras das contas com base nas quais elas foram originadas.

Para exemplificar, veja que o inc. V do art. 183 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que as contas representativas dos bens de uso da empresa deverão figurar no grupo do Imobilizado do Balanço, deduzidas dos respectivos valores de depreciação, amortização ou exaustão.

Vejamos algumas Contas Redutoras do Ativo que constam do modelo de Balanço apresentado na seção 6:

a) (-) Duplicatas Descontadas: essa conta figura no Ativo Circulante, no subgrupo dos Direitos a Receber de Clientes. Quando a empresa desconta títulos de sua emissão, ela transfere a posse e a propriedade desses títulos à instituição financeira que os descontou. Trata-se de um adiantamento que a instituição financeira faz à empresa, recebendo como garantia títulos de sua emissão. Portanto, a conta Duplicatas Descontadas representa, para a empresa, uma obrigação, pois os valores por ela recebidos antecipadamente fazem que as somas informadas em Duplicatas a Receber incluam valores que não lhe pertencem mais.
b) (-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa: essa conta figura também no Ativo Circulante, no subgrupo Clientes, como redutora do saldo das Duplicatas a Receber, pois, embora não corresponda à obrigação da empresa sobre Duplicatas, como ocorre com a conta Duplicatas Descontadas, representa uma previsão de perda que provavelmente ocorrerá no exercício seguinte, com base em perdas já ocorridas em exercícios anteriores.

As contas Duplicatas Descontadas e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (letras "a" e "b" supra), constando como redutoras da conta Duplicatas a Receber, permitem, portanto, que, no Balanço, o valor líquido das duplicatas desses saldos reflita de forma mais adequada os reais valores que a empresa terá para receber de seus clientes, isto é, desvinculados dos compromissos assumidos ou das perdas que provavelmente ocorrerão.

c) (-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado: essa conta pode figurar como redutora de várias contas do Ativo. Trata-se de provisão criada no final do exercício social em decorrência da aplicação da regra "custo ou mercado, dos dois o menor" (art. 183 da Lei n. 6.404/1976). Essa provisão é constituída sempre que o valor de mercado a ser alcançado na alienação desses bens seja inferior ao custo de aquisição.
d) (-) Depreciação Acumulada: figura no Ativo Permanente como redutora das contas representativas dos bens de uso. O processo da depreciação justifica-se pela perda de valor que sofrem os bens do Ativo Imobilizado em razão do uso, da ação da natureza e da obsolescência, fatores esses responsáveis pela desvalorização dos citados bens.

Dessa forma, os bens de uso são apresentados no Balanço pelos seus valores originais diminuídos das depreciações, permitindo assim que esses bens integrem o montante do patrimônio pelos seus valores reais.

4.2 Contas Redutoras do Passivo

Trata-se de contas de natureza devedora que, pelas mesmas razões já explicitadas em relação às Redutoras do Ativo, devem figurar no lado do Passivo.

Embora possam aparecer em todo o Passivo, são mais comuns as Redutoras do Patrimônio Líquido.

Vejamos alguns exemplos:

a) (-) Custos/Despesas ou encargos vinculados às receitas: essa intitulação representa um conjunto de contas redutoras que poderá figurar no grupo de Resultados de Exercícios Futuros.

São encargos que decorrem das receitas recebidas antecipadamente, podendo ser de natureza tributária ou de outra natureza, e podem representar custos, perdas ou despesas, desde que necessárias para a realização da respectiva receita. O título da conta também poderá ser mais adequado ao tipo da despesa a que corresponda.

Veja o seguinte exemplo: suponhamos que uma empresa comercial que atua no ramo de comércio de veículos usados, com o propósito de aumentar suas receitas, tenha decidido locar parte do imóvel de sua propriedade, onde está instalada, pelo período de um ano, de 1º de janeiro de x2 a 31 de dezembro de x2. Na data de assinatura do contrato de locação (10 de dezembro de x1), ela exigiu que o locatário pagasse a importância de $ 3.000, correspondente a um mês de aluguel antecipado. Entretanto, para que a locação se realizasse, gastou-se em dezembro de x1 a importância de $ 1.000 com pequenos reparos na rede elétrica e na rede de água. Portanto, como no mês de dezembro de x1 a empresa recebeu antecipadamente a importância de $ 3.000 e teve gastos correspondentes de $ 1.000, no Balanço que será levantado em 31 de dezembro de x1, no grupo de Resultados de Exercícios Futuros, constará:

- Aluguéis Ativos a Vencer 3.000
- (-) Despesas com Reformas (1.000)
- Total 2.000

b) (-) Capital a Realizar: figura no Patrimônio Líquido como redutora da conta que registra o capital social. Refere-se à parcela do capital ainda não integralizada pelos proprietários, permitindo, no entanto, que o valor do capital, somado ao patrimônio, reflita adequadamente somente o montante que ingressou na empresa.
c) (-) Prejuízos Acumulados: figura no Patrimônio Líquido como redutora de todo o grupo do Patrimônio Líquido, reduzindo-o. Trata-se de prejuízos apurados e ainda não compensados.
d) (-) Ações em Tesouraria: essa intitulação figura no grupo do Patrimônio Líquido. Trata-se de ações representativas do capital da própria empresa, adquiridas por ela mesma nas circunstâncias permitidas pela Lei. Segundo estabelece o § 5º do art. 182 da Lei

n. 6.404/1976, as ações em tesouraria deverão ser destacadas no Balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. Na vida prática, caso haja dificuldade de identificação da origem do recurso, conforme estabelece o preceito legal citado, o contabilista, de acordo com cada caso, deverá escolher o melhor posicionamento.

5 ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para elaborar o Balanço Patrimonial, é preciso que o resultado do exercício tenha sido apurado e que todos os lançamentos necessários a essa apuração estejam devidamente registrados nos livros Diário e Razão, bem como em outros livros ou documentos, conforme requeira cada caso em particular.

Você já sabe que, no momento da apuração do resultado do exercício, vários procedimentos precisam ser realizados, principalmente para que os saldos de todas as contas existentes na escrituração da empresa estejam devidamente ajustados e corretos, refletindo adequadamente a real situação econômica e financeira da entidade.

Entre esses procedimentos, está a análise cuidadosa dos saldos de todas as contas patrimoniais que irão compor o Balanço Patrimonial da entidade, objetivando a correta avaliação desses saldos, conforme disciplina contida nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Essa avaliação integra os procedimentos necessários à apuração do Resultado do Exercício, uma vez que, em decorrência de ajustes a serem efetuados nas contas patrimoniais, o resultado do exercício será afetado.

Os critérios para avaliação das contas do Ativo e do Passivo, como já citado, são encontrados nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Depois que todos os procedimentos que visem ao ajuste dos saldos das contas Patrimoniais e de Resultado estiverem concluídos, o resultado do exercício apurado, as deduções, participações, bem como destinações do resultado do exercício devida-mente calculadas e contabilizadas, somente permanecerão com saldos no livro Razão as contas Patrimoniais e Extrapatrimoniais.

Desse modo, antes de elaborar o Balanço Patrimonial é conveniente que se faça o segundo Balancete de Verificação do Razão, o qual dará ao contabilista a certeza de que os procedimentos necessários à apuração do resultado, no que tange à movimentação do débito e do crédito das contas, foram efetuados corretamente.

O segundo Balancete deverá ser elaborado observando-se a ordem em que as contas encontram-se no Plano de Contas da empresa, para facilitar a elaboração do Balanço Patrimonial.

4 MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL

Companhia BALANÇO PATRIMONIAL Exercício findo em:					
Contas	**Exercício atual $**	**Exercício anterior $**	**Contas**	**Exercício atual $**	**Exercício anterior $**
ATIVO			**PASSIVO**		
ATIVO CIRCULANTE			**PASSIVO CIRCULANTE**		
Disponibilidades			**Obrigações a Fornecedores**		
Caixa			Duplicatas a Pagar		
Bancos Conta Movimento			**Empréstimos e Financiamentos**		
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata			Bancos Conta Empréstimo		
Clientes			**Obrigações Tributárias**		
Duplicatas a Receber			**Impostos a Recolher**		
(-) Duplicatas Descontadas			Impostos e Taxas a Recolher		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			**Contribuições a Recolher**		
Outros Créditos			**Provisões**		
Adiantamentos a Empregados			Provisão para Imposto de Renda		
Arrendamentos Ativos a Receber			**Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias**		
Tributos a Recuperar			**Trabalhistas**		
Impostos a Recuperar			Salários a Pagar		
Contribuições a Recuperar			Previdenciárias		
Investimentos Temporários a Curto Prazo			Contribuições de Previdência a Recolher		
Ações de Outras Empresas			**Provisões**		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			Provisão para Férias		
Estoques			**Outras Obrigações**		
Estoque de Mercadorias			Adiantamentos Recebidos de Clientes		
Estoque de Materiais			Contas a Pagar de Consumo		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			**Participações e Destinações do Lucro Líquido**		
Despesas do Exercício Seguinte			**Participações**		
Prêmios de Seguro a Vencer			Participações de Empregados a Pagar		
Total do Ativo Circulante			**Destinações**		
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			Dividendos a Pagar		
Clientes			**Total do Passivo Circulante**		
Duplicatas a Receber			**PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO**		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			Obrigações a Fornecedores		
Créditos com Pessoas Ligadas			Duplicatas a Pagar		

Transações Não-usuais			**Obrigações com Pessoas Ligadas**		
Empréstimos a Diretores			**Transações Não-usuais**		
Total do Ativo Realizável a Longo Prazo			Empréstimos a Pagar à Controlada A		
ATIVO PERMANENTE			**Empréstimos e Financiamentos**		
Investimentos			Promissórias a pagar		
Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial			**Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**		
Participação na Controlada A-Valor Patrimonial			**RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**		
Ágio por Rentabilidade Futura (menos Amortização)			**Receitas Recebidas Antecipadamente**		
(-) Deságio na Aquisição(menos Amortização)			Aluguéis Ativos a Vencer		
Avaliados pelo Método do Custo de Aquisição			**(-) Custos/despesas ou Encargos Vinculados às Receitas**		
Participação na Coligada X			(-) Despesas Pagas Antecipadamente		
(-) Provisão para Perdas			**Total de Resultados de Exercícios Futuros**		
Outros Investimentos			**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**		
Imóveis de Renda			**Capital Social**		
Imobilizado			Capital Subscrito		
Operacional Corpóreo(Tangível)			(-) Capital a Realizar		
Computadores e Periféricos			**Reservas**		
(-) Depreciação Acumulada			**Reservas de Capital**		
Operacional Recursos Naturais			Reserva de Ágio na Emissão de Ações/Cotas		
Jazidas			(-) Ações em Tesouraria		
(-) Exaustão Acumulada			**Reservas de Lucros**		
Imobilizado Objeto de Arrendamento Mercantil			Reserva Legal		
Veículos			Reservas Estatutárias		
Imobilizado em Andamento			(-) Ações em Tesouraria		
Importações em Andamento			(+ ou -) Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Intangível			(-) Prejuízos Acumulados		
Operacional Incorpóreo(Imaterial)					
Fundo de Comércio					
(-)Amortização Acumulada					
Diferido					
(-)Amortização Acumulada					
Gastos de Organização					
Total do Ativo Permanente			**Total do Patrimônio Liquido**		
Total do Ativo			**Total do Passivo**		

27. ANÁLISE DO CAPITAL DE GIRO, CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO. 28. CAPITAL DE GIRO PRÓPRIO E CAPITAL PERMANENTE LÍQUIDO. 29. IMOBILIZAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO. 30. INDICADORES DE RENTABILIDADE. 31. MARGENS DE LUCRO SOBRE AS VENDAS. GIRO DO ATIVO. 32. TAXA DE RETORNO SOBRE OS INVESTIMENTOS.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS (DOAR)

Seção VI da Lei nº 6.404/76

Como determina o art. 188 a DOAR deve indicar as MODIFICAÇÕES na POSIÇÃO FINANCEIRA da empresa. Quais são estas MODIFICAÇÕES e o que vem a ser a POSIÇÃO FINANCEIRA da empresa?

OUTRAS DENOMINAÇÕES DA DOAR

Esta demonstração é conhecida também por Demonstração de Fontes e Usos de Fundos e, comumente, é conhecida no jargão contábil por *"Fluxo de Fundos"*. Fluxo no sentido de recursos que entram e saem da empresa.

OBJETIVOS DA DOAR

A DOAR já era utilizada largamente em muitos países quando foi tornada obrigatória pela Lei nº 6.404/76 para aquelas S/AS cujo Patrimônio Líquido fosse superior a 20.000 ORTNs. Tal demonstração é útil a diversos usuários da informação contábil, tais como: administração da empresa, acionistas, instituições financeiras, etc. Ela evidencia a variação do CAPITAL DE GIRO LÍQUIDO, cujo conceito expenderemos a seguir, como também relata as ORIGENS desta variação, permitindo realmente uma boa análise da situação financeira e econômica da empresa.

O CAPITAL DE GIRO LÍQUIDO (CGL)

O CGL é conhecido também por CCL (Capital Circulante Líquido); são expressões sinônimas.

O Ativo Circulante (AO) vem a ser o CAPITAL DE GIRO da empresa. Basicamente ele é composto por valores disponíveis, Contas a receber a curto prazo e estoques. Se subtrairmos do AO o Passivo Circulante (PC) temos o CGL.

Exemplo:

CIA. XYZ (20..)

Caixa e Bancos	**5.000**	**Fornecedores**	
Clientes	**15.000**	**Impostos**	
Mercadorias	**10.000**	**Passivo Circulante**	
Ativo Circulante	**30.000**	**Patrimônio Líquido**	
Ativo Permanente	**40.00070.000**		

Cálculo do CGL:

CGL=AC-PC

CCL = 30000- 20.000

CCL = 10.000 (Balanço de 20..)

Quando o PC é maior do que o AC, temos o CCL negativo; o que é, relativamente, raro. Se no ano seguinte, 20.., a Cia. XYZ apresentar o balanço:

ATIVO		PASSIVO
ATIVO	**40.000**	**PASSIVO CIRCULANTE**
ATIVO PERMANENTE	**50.000**	**25.000**
	90.000	**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**
		65.000
		90.000

CCL -40.000- 25.000
CCL - 15.000- (balanço de 20..)

O que se percebe dos dois CGLs calculados acima é que em 20.. houve um crescimento de R$ 5.000, isto é, de um ano para o outro houve um fortalecimento de RECURSOS para Cia. XYZ.

15.000- 10.000-
5.000 (Variação Positiva do CCL)
(20..) (20..)

O QUE É DOAR

A palavra "RECURSOS" usada pela DOAR deve ser entendida como Capital de Giro Líquido (CCL). Por outro lado, as palavras "ORIGENS" e "APLICAÇÕES" devem ser entendidas, respectivamente, como FONTES e USOS.

Ist$_9$ posto, poderíamos entender a DOAR como Demonstração de Fontes (origens) e Usos (aplicações) de Capital de Giro Líquido.

Objetivamente isto é o que vem a ser a DOAR; um demonstrativo que evidencia a origem ou FONTES DE RECURSOS? bem como a aplicação ou USO DE RECURSOS. Se temos um fluxo de entradas (fontes) e outros de saídas (usos), onde as primeiras são POSITIVAS e as outras NEGATIVAS é certo que a diferença entre ambas importará em aumento ou diminuição do CC

PRINCIPAIS ORIGENS DE RECURSOS

1. LUCRO LIQUIDO do exercício, acrescido das depreciações, amortizações e exaustão, por que estas reduzem o lucro, porém não correspondem á saída de recursos financeiros.
2. O aumento de capital social, mediante integralização em dinheiro, bem como ágio cobrado na subscrição de ações.
3. Financiamentos obtidos a longo prazo.
4. Redução de ATIVOS NÃO CIRCULANTES, tais como:

- Liquidação de contas do realizável a Longo Prazo.
- Baixa, por alienação, de valores componentes do ATIVO PERMANENTE.

PRINCIPAIS APLICAÇÕES DE RECURSOS

1. Distribuição de lucros ou quaisquer outras formas de participação no resultado.
2. Aumentos de realizável a longo prazo (empréstimos concedidos).
3. Acréscimos do ativo permanente (aquisição de bens ou direitos do ativo permanente).
4. Reduções do Passivo Exigível a Longo Prazo (pagamentos de dívidas a longo prazo).
5. O prejuízo do Exercício.

Nota: Todos aqueles valores que alteram a apuração do resultado mas que não representam entrada ou saída de recursos financeiros devem ser ajustados quando da elaboração do DOAR. É o caso específico da Correção Monetária que provoca aumento ou diminuição do lucro, mas que no entanto não afeta o capital de giro líquido. Como já vimos, o mesmo ocorre com as depreciações e amortizações.

EXEMPLO SIMPLIFICADO DA DOAR

Para a elaboração da DOAR é necessário utilizar os Balanços Patrimoniais (inicial e final), a Demonstração de Resultados do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Conta Correção Monetária, bem como diversas outras informações complementares.

Em nosso caso, a intenção é fazer com que o candidato se inteire do funcionamento da DOAR.

Assim sendo, apresentamos a seguir um modelo simplificado desta demonstração:

MODIFICAÇÕES NA POSIÇÃO FINANCEIRA DA dA. BETA

	Início do Exercício	Fim do Exercício	Aumento (ou redução)
Ativo Circulante	***110.000***	***145.000***	***35.000***
Passivo Circulante	***(100.000)***	***(110.000***	***(10.000)***
CGL - Capital de Giro Líquido	***10.000***	***35.000***	***25.000***

CONCLUSÕES SOBRE A DOAR

No exemplo da Cia. BETA vimos que quando as ORIGENS (entradas de recursos suplantam as APLICAÇÕES - saídas de recursos - é porque a variação do CCL de um período para outro foi positiva.

Em nosso exemplo o CCL de 20.. para 20.. salta de R$ 10.000 para R$ 35.000, isto é, cresce R$ 25.000. Esta importância é a *"chave"* para explicar porque tendo fontes de R$ 165.000 a empresa fez USO (aplicações) de apenas R$ 140.000. O que aconteceu é que a diferença foi reforçar o capital de giro líquido da empresa, que se vê hoje (20..) em uma situação que no período anterior (20..).

É certo que se uma empresa tiver do ano X para o ano X + 1 uma variação negativa do CGL em R$ 10.000, as ORIGENS terão um montante inferior às APLICAÇÕES naquele EXATO valor da redução do CCL. Assim sendo, a DOAR do ano X + 1 evidenciará, entre outras coisas, que as APLICAÇÕES superaram em R$ 10.000 as ORIGENS.

AVALIAÇÃO DE ATIVOS E OS AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL - ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

A nova redação do artigo 183 da Lei 6.404/76, dada pelo artigo 1° da **lei 11.638/07**, entronizou o Brasil no seio do que preconiza o IASB — International Accounting Standards Board no caso, a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 7 significando dizer que a contabilidade brasileira *convergiu* de vez para uma contabilidade internacional. Nosso objetivo neste artigo, é discutir apenas alguns possíveis esquemas contábeis, visando a adequação aos critérios de avaliação de ativos e respectivos ajustes, estabelecidos nas normas internacionais e reconhecidos na nova lei societária brasileira.

As instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Bacen, por força da Circular 3068, de 2001, já reconheciam seus instrumentos financeiros, inclusive os derivativos, segundo as normas do IASB. As Cias Abertas, não financeiras, somente explicavam (Instrução CVM 235/95) os efeitos de avaliações e ajustes em notas explicativas. Indo direto ao ponto:

Um instrumento financeiro é, na verdade, qualquer contrato que venha gerar um ativo financeiro (um direito ou um bem) numa ponta e um passivo financeiro (uma obrigação ou dívida) em outra ponta. Ou seja, o instrumento financeiro ativo pode gerar Caixa, pode gerar o direito de ter Caixa e pode gerar também o direito de ter a propriedade sobre outro bem qualquer negociado.

Antes da Lei 11.638, o estabelecimento de critérios para avaliação de ativos, não contemplava expressões do tipo "instrumentos financeiros" e muito menos "derivativos", e se referiam a direitos, títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos. A regra básica para avaliação era: "custo ou mercado, o que for menor", quer dizer, o ativo somente seria alterado se, e somente se, o mercado ficasse abaixo do valor da aplicação. As antecipações de receita somente eram possíveis até o limite do valor de mercado. A nova regra, como já vimos, alinhada às normas internacionais, trata do tema assim:

"Art 183 — No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: I — as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de crédito, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para a venda; e b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;(...)"

O texto da Lei preconiza que, na aquisição de ativos financeiros, as empresas brasileiras devem informar aos usuários da informação contábil,

se vão negociar frequentemente os ativos, se os deixarão apenas disponíveis para a venda ou se permanecerão com tais ativos até seus respectivos vencimentos. Isto significa três possíveis contas analíticas para uma grande conta sintética, a qual pode ser chamada genericamente de *Aplicações Financeiras ou Títulos e Valores Mobiliários* e as sub-contas, ou contas analíticas de (1) *Títulos ou Aplicações para Negociação*, (2) *Títulos ou Aplicações Disponíveis para a Venda* e (3) *Títulos ou Aplicações Mantidos até o Vencimento*.

Dependendo da intenção da empresa em negociar frequentemente ou em manter disponível para a venda ou levar a aplicação ou título até o respectivo vencimento, haverá formas diferentes de reconhecimento contábil para os aumentos ou diminuições de valor dos ativos financeiros, isto porque, segundo as normas internacionais, o valor do ativo é o que o mercado estiver operando, por isso, em cada final de período, deve-se reconhecer contabilmente o ganho ou a perda de valor do ativo comparativamente ao valor que o mercado estiver praticando, daí o "novo" artigo da lei 6.404, oxigenado pelas normas do IASB.

Vejamos o texto do Art. 182, parágrafo 3°: *"Serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computados no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5° do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3° do art. 226 desta lei) e do Passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado(...)"*

A Comissão de Valores Mobiliários, no tópico II-5 de seu comunicado ao mercado, assim se referiu ao assunto avaliação de ativos e passivos e ajustes de avaliação patrimonial: "A regulação completa deste dispositivo em linha com as normas do IASB (IAS 32, IAS 39 e IFRS 7) é bastante complexa, detalhada e exigirá por parte das companhias abertas e de seus auditores um forte grau do que se costuma denominar de *subjetivismo responsável*".

Realmente, não será fácil, estamos "pegando o ônibus" agora e ainda virá a "freada ajustadora". Até lá, vamos ver em que grau ocorrerão os subjetivismos. Tomara que responsáveis.

Vejamos alguns possíveis exemplos:

1 — Aplicação Financeira no valor de R$ 981.289,15 em 20.11.20X7, com vencimento em 20.01.20X8 no valor de R$ 1.000.000,00

2 — Em 30.11.X7, a aplicação financeira apresenta uma curva (preço da carteira) no valor de R$ 984.912,35;

3 — Em 30.11.X7, a aplicação financeira na curva (preço) do mercado vale R$ 990.000,00;

4 — Em 20.12.X7, a aplicação financeira apresenta uma curva (preço da carteira) no valor de R$ 989.004,45;

5 — Em 20.12.X7, a curva de mercado importa em R$ 995.000,00 e toda a carteira é vendida por este preço.

Obs.: Neste exemplo, a empresa opta por classificar as aplicações como para "negociação":

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE	
(*)	981.289,15 (1)			3.623,20 (2)
(6) 995.000,00				4.092,10 (4)
				5.995,55 (7)
APLIC. FINANCEIRAS -AC			0	13.710,85
(1) 981.289,15	995.000,00 (6)			
(2) 3.623,20				
(3) 5.087,65			RECEITAS COM AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO -DRE	
(4) 4.092,10				5.087,65 (3)
(5) 907,90				907,90 (5)
995.000,00	995.000,00		(7) 5.995,55	5.995,55
0	0			

(*) Admita saldo anterior em Disponibilidades.

(1) Pela aplicação financeira;

(2) Pela apropriação das receitas na curva do papel (aplicação) (984.912,35 — 981.289,15 = 3.623,20);

(3) Pelo ajuste ao valor de mercado, por ser aplicação classificada em "Negociação". Note que a receita recebe o nome de "receitas c/ ajuste positivo ao valor d emercado" (990.000,00 — 984.912,35 = 5.087,65);

(4) Pela apropriação das receitas na curva do papel (989.004,45 — 984.912,35 = 4.092,10);

(5) Pelo ajuste ao valor de mercado (995.000,00 — 989.004,45 — 5.087,65 = 907,90);

(6) Pela baixa de toda a aplicação, devido a venda a preço de mercado.

(7) Pela transferência das receitas ajustadas para receitas financeiras a serem levadas a resultado.

A conta "Receitas com Ajuste Positivo ao Valor de Mercado" é, na verdade uma conta de receita cujo saldo será transferido para a conta Receita Financeira quando da venda definitiva do papel ou resgate da aplicação ou apuração do resultado do exercício. Serve apenas para registrar as valorizações decorrentes da flutuação positiva da aplicação ou título em relação ao mercado. Se a flutuação for negativa o nome da conta será "Despesa com Ajuste Negativo ao Valor de Mercado"

Vamos aproveitar o mesmo exemplo anterior, desta feita os administradores optam por classificar as aplicações como "disponíveis para a venda". O que muda? Apenas o fato de que as aplicações não serão frequentemente negociadas e o ajuste em relação ao mercado, positivo ou negativo, não será uma conta de despesa ou receita, mas sim um aumento ou uma diminuição no Patrimônio Líquido, ou seja, são ganhos ou perdas, não realizados, os quais irão para resultado do período somente quando da baixa ou venda definitiva das aplicações financeiras ou títulos. Vejamos:

(*) Admita saldo anterior em Disponibilidades

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE	
(*)	981.289,15 (1)			3.623,20 (2)
(6) 995.000,00				4.092,10 (4)
				5.995,55 (7)
APLIC. FINANCEIRAS -AC			0	13.710,85
(1) 981.289,15	995.000,00 (6)			
(2) 3.623,20				
(3) 5.087,65			AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO - PL	
(4) 4.092,10				5.087,65 (3)
(5) 907,90				907,90 (5)
995.000,00	995.000,00		(7) 5.995,55	5.995,55
0	0			

Reparem que, caso não ocorresse a venda dos papeis, ou baixa da aplicação, a conta "Ajuste Positivo ao Valor de Mercado" permaneceria com saldo até que os ganhos ou a perdas fossem realizados.

Agora, se a intenção da empresa fosse levar a aplicação até o vencimento, "títulos ou aplicações mantidos até o vencimento", não haveria algum reconhecimento de ganhos não realizados ou ajustes positivos a valor de mercado, mas haveria reconhecimento de prováveis perdas (provisão), caso o custo da aplicação ou título ficasse abaixo do mercado.

Considere que não haveria a venda em 20.12.X7 e a aplicação seria levada até 20.01.20X8.

Admita ainda que em 31.12.X7, a curva da aplicação estaria em R$ 993.571,16, gerando uma receita por competência no valor de 8.658,81 (lançamento 3). Considere também que em 20.01.X8, haveria o reconhecimento da receita que compete ao mês de janeiro de 20X8 e o resgate da aplicação (lançamentos 4 e 5 respectivamente)

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE	
(*)	981.289,15 (1)			3.623,20 (2)
(5) 1.000.000,00				8.658,81 (3)
				12.282,01(DRE)
APLIC. FINANCEIRAS —AC				6.428,84 (4)
(1) 981.289,15				
(2) 3.623,20				
(3) 8.658,81				
(BP) 993.571,16				
(4) 6.428,84	1.000.000,00 (5)			
1.000.000,00				

BP — saldo para Balanço Patrimonial — Ativo Circulante

DRE — Para resultado do exercício. - DRE

Raimundo Aben Athar

CONTABILIDADE AVANÇADA:
33. CONTEÚDO INTEGRAL DA DISCIPLINA CONTABILIDADE GERAL E AINDA: CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E BAIXAS DAS CONTAS DO ATIVO – INVESTIMENTOS, IMOBILIZADO E INTANGÍVEL.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO (LEI 6.404/76)

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 4° Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

PARA ENTENDER OS NOVOS BALANÇOS

Conhecer as diferenças e compreender os efeitos sobre as Demonstrações Contábeis das empresas em razão da nova legislação societária tornam-se elementos essenciais para a adequada avaliação pelos investidores da evolução de cada corporação. Diversas análises podem ser consideradas quanto aos potenciais efeitos decorrentes da adoção da Lei 11.638/2007 e das normas que a regulamentam (14 pronunciamentos já aprovados pelo CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Especialmente, levando-se em consideração que as mudanças promovem a convergência do padrão contábil brasileiro às Normas Internacionais de Contabilidade, ou IFRS - International Financial Reporting Standards.

Esses efeitos podem afetar significativamente os indicadores financeiros das empresas, assim como os acordos, contratos, empréstimos, bônus e participações pagas a empregados e executivos, que são efetuados tomando-se por base em tais indicadores. Os dividendos também podem sofrer variações, para cima ou para baixo, como resultado dos efeitos das novas normas contábeis sobre o lucro líquido das corporações, bem como em relação às avaliações baseadas no EBTIDA.

Dessa forma, é importante que os investidores façam análises detalhadas do Balanço Patrimonial, considerando tais efeitos sobre as contas mais relevantes. O aumento ou redução dos valores expressos nas contas patrimoniais decorrentes da adoção da Lei 11.638 e dos pronunciamentos técnicos (ou CPCs), assim como das normas em IFRS já referenciadas na convergência, podem ser demonstrados nas contas patrimoniais, somente para fins hipotéticos e de ilustração, conforme alguns exemplos:

- Imobilizado: arrendamento mercantil financeiro (aumento de ativo e passivo); juros capitalizados sobre ativos em construção (aumento de ativo e do resultado líquido pelo não lançamento em despesas); adoção do impairment, ou deterioração (redução do ativo e do resultado líquido);
- Intangíveis: ativos reclassificados do ativo diferido e ágio para os ativos intangíveis (aumento do ativo intangível e dedução do ativo diferido e investimentos); adoção do impairment ou deterioração (redução do ativo e do resultado líquido); amortização e baixa (diminuição do ativo e do resultado líquido);
- Contas a receber: ajuste a valor presente (redução do ativo e do resultado);
- Patrimônio líquido - reserva de capital (ajustes no resultado);

- Lucros acumulados: resultado acumulado dos ajustes (aumento ou redução);
- Empréstimos e financiamentos: decorrentes de arrendamentos capitalizados e reconhecidos a valor presente (aumento de ativo e passivo);
- Instrumentos financeiros: decorrentes de derivativos embutidos em contratos híbridos firmados e mensurados a valor justo, assim como instrumentos financeiros classificados de acordo com o CPC 14 (aumento de passivo e de resultado).

Como se vê, o processo de convergência das normas contábeis locais para IFRS proporciona uma nova forma de apresentação das Demonstrações Contábeis das empresas, sendo que diversas ponderações devem ser consideradas, sejam na forma de entendimentos das normas internacionais, ou até mesmo abrangendo as divulgações ao mercado financeiro.

Compreender as mudanças e, a partir delas, construir um real e adequado retrato da situação das empresas em análise é um desafio essencial para o sucesso dos investimentos em ações ou em eventuais participações nas corporações, levando em consideração, inclusive, os efeitos de todas as normas internacionais que serão adotadas no breve futuro próximo.

A expectativa é que as Demonstrações Contábeis das empresas de capital aberto e das instituições financeiras tenham convergido plenamente às normas em IFRS ao final de 2010. Também as grandes corporações de capital fechado, que faturam mais de R$ 300 milhões ao ano, devem ter seus registros contábeis de acordo com as novas regras naquele mesmo prazo.

Conhecer essa evolução, que deve trazer transparência e melhorar a inserção das empresas nacionais no mercado global, é de suma importância para os investidores. Portanto, é tempo de projetar os futuros índices de balanço tomando-se por base as mudanças que em breve serão adotadas no Brasil tendo como referência as normas em IFRS. Ricardo Maciel

AVALIAÇÃO DE ATIVOS E OS AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

A nova redação do artigo 183 da Lei 6.404/76, dada pelo artigo 1° da lei 11.638/07, entronizou o Brasil no seio do que preconiza o IASB — International Accounting Standards Board no caso, a IAS 32, a IAS 39 e a IFRS 7 significando dizer que a contabilidade brasileira *convergiu* de vez para uma contabilidade internacional. Nosso objetivo neste artigo, é discutir apenas alguns possíveis esquemas contábeis, visando a adequação aos critérios de avaliação de ativos e respectivos ajustes, estabelecidos nas normas internacionais e reconhecidos na nova lei societária brasileira.

As instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Bacen, por força da Circular 3068, de 2001, já reconheciam seus instrumentos financeiros, inclusive os derivativos, segundo as normas do IASB. As Cias Abertas, não financeiras, somente explicavam (Instrução CVM 235/95) os efeitos de avaliações e ajustes em notas explicativas. Indo direto ao ponto:

Um instrumento financeiro é, na verdade, qualquer contrato que venha gerar um ativo financeiro (um direito ou um bem) numa ponta e um passivo financeiro (uma obrigação ou dívida) em outra ponta. Ou seja, o instrumento financeiro ativo pode gerar Caixa, pode gerar o direito de ter Caixa e pode gerar também o direito de ter a propriedade sobre outro bem qualquer negociado.

Antes da Lei 11.638, o estabelecimento de critérios para avaliação de ativos, não contemplava expressões do tipo "instrumentos financeiros" e muito menos "derivativos", e se referiam a direitos, títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos. A regra básica para avaliação era: "custo ou mercado, o que for menor", quer dizer, o ativo somente seria alterado se, e somente se, o mercado ficasse abaixo do valor da aplicação. As antecipações de receita somente eram possíveis até o limite do valor de mercado. A nova regra, como já vimos, alinhada às normas internacionais, trata do tema assim:

"Art 183 — No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: I — as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de crédito, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para a venda; e b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;(...)"

O texto da Lei preconiza que, na aquisição de ativos financeiros, as empresas brasileiras devem informar aos usuários da informação contábil, se vão negociar frequentemente os ativos, se os deixarão apenas disponíveis para a venda ou se permanecerão com tais ativos até seus respectivos vencimentos. Isto significa três possíveis contas analíticas para uma grande conta sintética, a qual pode ser chamada genericamente de *Aplicações Financeiras ou Títulos e Valores Mobiliários* e as sub-contas, ou contas analíticas de (1) *Títulos ou Aplicações para Negociação*, (2) *Títulos ou Aplicações Disponíveis para a Venda* e (3) *Títulos ou Aplicações Mantidos até o Vencimento*.

Dependendo da intenção da empresa em negociar frequentemente ou em manter disponível para a venda ou levar a aplicação ou título até o respectivo vencimento, haverá formas diferentes de reconhecimento contábil para os aumentos ou diminuições de valor dos ativos financeiros, isto porque, segundo as normas internacionais, o valor do ativo é o que o mercado estiver operando, por isso, em cada final de período, deve-se reconhecer contabilmente o ganho ou a perda de valor do ativo comparativamente ao valor que o mercado estiver praticando, daí o "novo" artigo da lei 6.404, oxigenado pelas normas do IASB.

Vejamos o texto do Art. 182, parágrafo 3°: *"Serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computados no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5° do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3° do art. 226 desta lei) e do Passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado(...)"*

A Comissão de Valores Mobiliários, no tópico II-5 de seu comunicado ao mercado, assim se referiu ao assunto avaliação de ativos e passivos e ajustes de avaliação patrimonial: "A regulação completa deste dispositivo em linha com as normas do IASB (IAS 32, IAS 39 e IFRS 7) é bastante complexa, detalhada e exigirá por parte das companhias abertas e de seus auditores um forte grau do que se costuma denominar de *subjetivismo responsável*".

Realmente, não será fácil, estamos "pegando o ônibus" agora e ainda virá a "freada ajustadora". Até lá, vamos ver em que grau ocorrerão os subjetivismos. Tomara que responsáveis.

Vejamos alguns possíveis exemplos:

1 — Aplicação Financeira no valor de R$ 981.289,15 em 20.11.20X7, com vencimento em 20.01.20X8 no valor de R$ 1.000.000,00
2 — Em 30.11.X7, a aplicação financeira apresenta uma curva (preço da carteira) no valor de R$ 984.912,35;
3 — Em 30.11.X7, a aplicação financeira na curva (preço) do mercado vale R$ 990.000,00;
4 — Em 20.12.X7, a aplicação financeira apresenta uma curva (preço da carteira) no valor de R$ 989.004,45;
5 — Em 20.12.X7, a curva de mercado importa em R$ 995.000,00 e toda a carteira é vendida por este preço.

Obs.: Neste exemplo, a empresa opta por classificar as aplicações como para "negociação":

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE	
(*)	981.289,15 (1)			3.623,20 (2)
(6) 995.000,00				4.092,10 (4)
				5.995,55 (7)
APLIC. FINANCEIRAS -AC			0	13.710,85
(1) 981.289,15	995.000,00 (6)			
(2) 3.623,20				
(3) 5.087,65			RECEITAS COM AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO -DRE	
(4) 4.092,10				5.087,65 (3)
(5) 907,90				907,90 (5)
995.000,00	995.000,00		(7) 5.995,55	5.995,55
0	0			

(*) Admita saldo anterior em Disponibilidades.
(1) Pela aplicação financeira;
(2) Pela apropriação das receitas na curva do papel (aplicação) (984.912,35 — 981.289,15 = 3.623,20);
(3) Pelo ajuste ao valor de mercado, por ser aplicação classificada em "Negociação". Note que a receita recebe o nome de "receitas c/ ajuste positivo ao valor de mercado" (990.000,00 — 984.912,35 = 5.087,65);
(4) Pela apropriação das receitas na curva do papel (989.004,45 — 984.912,35 = 4.092,10);
(5) Pelo ajuste ao valor de mercado (995.000,00 — 989.004,45 — 5.087,65 = 907,90);
(6) Pela baixa de toda a aplicação, devido a venda a preço de mercado.
(7) Pela transferência das receitas ajustadas para receitas financeiras a serem levadas a resultado.

A conta "Receitas com Ajuste Positivo ao Valor de Mercado" é, na verdade uma conta de receita cujo saldo será transferido para a conta Receita Financeira quando da venda definitiva do papel ou resgate da aplicação ou apuração do resultado do exercício. Serve apenas para registrar as valorizações decorrentes da flutuação positiva da aplicação ou título em relação ao mercado. Se a flutuação for negativa o nome da conta será "Despesa com Ajuste Negativo ao Valor de Mercado"

Vamos aproveitar o mesmo exemplo anterior, desta feita os administradores optam por classificar as aplicações como "disponíveis para a venda". O que muda? Apenas o fato de que as aplicações não serão frequentemente negociadas e o ajuste em relação ao mercado, positivo ou negativo, não será uma conta de despesa ou receita, mas sim um aumento ou uma diminuição no Patrimônio Líquido, ou seja, são ganhos ou perdas, não realizados, os quais irão para resultado do período somente quando da baixa ou venda definitiva das aplicações financeiras ou títulos.

Vejamos:

(*) Admita saldo anterior em Disponibilidades

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE
(*)	981.289,15 (1)		3.623,20 (2)
(6) 995.000,00			4.092,10 (4)
			5.995,55 (7)
APLIC. FINANCEIRAS -AC		0	13.710,85
(1) 981.289,15	995.000,00 (6)		
(2) 3.623,20			
(3) 5.087,65		AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO - PL	
(4) 4.092,10			5.087,65 (3)
(5) 907,90			907,90 (5)
995.000,00	995.000,00	(7) 5.995,55	5.995,55
0	0		

Reparem que, caso não ocorresse a venda dos papeis, ou baixa da aplicação, a conta "Ajuste Positivo ao Valor de Mercado" permaneceria com saldo até que os ganhos ou a perdas fossem realizados.

Agora, se a intenção da empresa fosse levar a aplicação até o vencimento, "títulos ou aplicações mantidos até o vencimento", não haveria algum reconhecimento de ganhos não realizados ou ajustes positivos a valor de mercado, mas haveria reconhecimento de prováveis perdas (provisão), caso o custo da aplicação ou título ficasse abaixo do mercado.

Considere que não haveria a venda em 20.12.X7 e a aplicação seria levada até 20.01.20X8.

Admita ainda que em 31.12.X7, a curva da aplicação estaria em R$ 993.571,16, gerando uma receita por competência no valor de 8.658,81 (lançamento 3). Considere também que em 20.01.X8, haveria o reconhecimento da receita que compete ao mês de janeiro de 20X8 e o resgate da aplicação (lançamentos 4 e 5 respectivamente)

DISPONIBILIDADES- AC			RECEITAS FINANCEIRAS-DRE
(*)	981.289,15 (1)		3.623,20 (2)
(5) 1.000.000,00			8.658,81 (3)
			12.282,01(DRE)
APLIC. FINANCEIRAS —AC			6.428,84 (4)
(1) 981.289,15			
(2) 3.623,20			
(3) 8.658,81			
(BP) 993.571,16			
(4) 6.428,84 1.000.000,00	1.000.000,00 (5)		

BP — saldo para Balanço Patrimonial — Ativo Circulante
DRE — Para resultado do exercício. - DRE
Raimundo Aben Athar

INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS

Francisco Velter
Luiz Roberto Missagia

1. Conceito

Em economia de preços crescentes e taxas de juros atrativas, os investimentos em títulos e valores mobiliários a curto e médio prazos se constituem em boas alternativas para alocar as disponibilidades que não serão necessárias durante o período de aplicação. As principais opções no mercado financeiro e no de capitais para aplicação dos excessos de recursos são:

- Aplicações Temporárias em Ações
- Aplicações Temporárias em Ouro
- Bônus do Tesouro Nacional — BTN
- Caderneta de Poupança
- Certificado de Depósito Bancário (RDB/CDB)
- Commodities
- Depósitos a Prazo Fixo
- Fundo de Aplicação Financeira — FAF
- Fundo de Curto Prazo
- Fundo de Investimentos de Renda Fixa ou Variável
- Letras de Câmbio
- Letras Financeiras do Tesouro — LFT

Desta forma, pode-se conceituar investimento temporário como sendo a alocação de recursos ou disponibilidades temporárias em aplicações de caráter não-permanente, isto é, aqueles investimentos que possuem o caráter e a intenção de realização, classificáveis no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo, dependendo da intenção de realização da adquirente desses títulos ou dessas aplicações.

2. Classificação e Critérios de Avaliação

O art. 179, inciso III, da Lei nº 6.404/1976 determina que as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa, devem ser classificados no grupo do Ativo Permanente no subgrupo Investimento.

Desta forma, a lei deixa cristalino que existem investimentos classificáveis no Ativo Circulante e outros no Ativo Permanente.

Há, porém, a possibilidade da classificação de investimentos no Ativo Realizável a Longo Prazo, quando o prazo de resgate assim o requerer ou quando a entidade adquirente assim o desejar. Neste contexto, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) pronunciou-se com maestria por meio do item 4 do Parecer de Orientação nº 18, de 18 de janeiro de 1990 (PO nº 18/1990), dispondo que:

4. APLICAÇÕES EM OURO

Classificáveis, junto às empresas que não tenham por objeto social a sua comercialização ou industrialização, como Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo. Tal tipo de aplicação deverá ser avaliada pelo custo de aquisição atualizado monetariamente pelo BTN fiscal de final do período ou pelo valor de mercado, dos dois o menor, devendo, quando for o caso, ser constituída provisão para ajuste ao valor de mercado.

Entende-se por:

— custo de aquisição: o preço pago na compra do ouro e constante do documento representativo da transação em bolsa ou emitido por empresa habilitada ao comércio do metal, acrescido da corretagem, emolumentos e taxas efetivamente devidos pelo comprador;
— valor de mercado: a média aritmética ponderada das cotações diárias, ocorridas durante o pregão da bolsa do país em que se

verificar o maior volume de negociações, no dia do encerramento do exercício social ou, se nesse dia não houver pregão, no dia do último pregão anterior.

Portanto, os investimentos em ouro devem ser classificados ou no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo, dependendo da intenção da investidora quanto a sua realização.

Já nas empresas que possuem como objeto social a sua comercialização ou industrialização, como é o caso das fabricantes de jóias, a classificação do ouro será, sempre, no ativo circulante, em estoques de matérias-primas ou mercadorias; neste último caso quando os produtos estiverem acabados.

A avaliação dos demais investimentos temporários deve seguir a orientação contida no art. 183, inciso 1, b, da lei societária, isto é, os investimentos em Valores Mobiliários não permanentes que possuem característica de realização devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou valor de mercado — dos dois o menor. t de ressaltar ainda que o ajuste ao valor de mercado é efetuado por meio de provisão para ajuste ao valor de mercado.

Vejamos o que dispõe sobre o assunto o art. 183 da Lei nº 6.404, de 30 de outubro de 1976, com alterações posteriores, que se constitui no diploma legal a respeito de avaliação de ativos, entre eles os investimentos.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I — as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Incluída pela lei nº 11.638, de 2007)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007):

III — os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV — os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

VIII — os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, incluiu o inciso VIII ao art. 183, bem como a letra d ao § 1º do mesmo artigo.

Pelo disposto no inciso VIII os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo devem ser ajustados a valor presente, ou seja, a valores que seriam percebidos na data da avaliação, o que significa o mesmo que valor de mercado. Os demais elementos do ativo (circulante) devem ser ajustados a valor de mercado apenas quando houver efeito relevante. No caso de ajuste a valor presente a contrapartida será o AAP

Para esses efeitos, considera-se valor de mercado dos investimentos o valor liquido pelo qual possam ser alienados a terceiros, e dos instrumentos financeiros o valor que se pode obter em um mercado ativo em negociação voluntária. Não havendo um mercado ativo deve-se considerar o valor de um mercado ativo de outro instrumento financeiro com as mesmas características de prazo e risco, ou o valor presente liquido do fluxo de caixa descontado ou ainda o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Assim, para enfatizar o que se disse até o momento, os investimentos em ouro devem ser classificados no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo e serão avaliados pelo custo de aquisição ou valor de mercado — dos dois o menor — sendo que o ajuste ao valor de mercado é feito por meio de provisão própria, tomando por base a cotação do metal. Admite-se a atualização ao valor provável de realização se os efeitos forem relevantes. Outros investimentos temporários devem seguir a sorte do investimento em ouro, tanto no concernente á classificação quanto à sua avaliação, isto é, devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou valor de mercado — dos dois o menor —, ou avaliados a valores de realização.

Tendo em vista que a correta avaliação de ativos não pode ser dissociada de sua correta classificação e considerando a relevância societária e tributária que o tema possui, vejamos a íntegra do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, que dispõe sobre a classificação do ativo, aí incluídos os investimentos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I — no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II — no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III — em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa; IV — no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V — no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

VI — no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela lei nº 11.638, de 2007)

Analisando conjuntamente as disposições dos arts. 179 e 183, ambos da Lei nº 6.404/1976, chegamos às seguintes conclusões no concernente a classificação e modos de avaliação para os investimentos:

1 — As aplicações financeiras de liquidez imediata, como os Fundos de Renda Fixa, devem ser classificados no Ativo Circulante Disponível e avaliados pelo custo de aquisição mais rendimentos ganhos até a data do encerramento do exercício. Ressalte-se que os rendimentos ganhos serão computados consoante o regime de competência, isto é, ao final de cada período devemos reconhecer as receitas nele ganhas. Percebe-se que não há a possibilidade de provisionamento para ajuste ao valor de mercado, pois estamos tratando de valores monetários e disponíveis.

2 — Aplicações financeiras com liquidez até o final do exercício seguinte, como os Certificados de Depósito Bancário e as Debêntures, devem ser classificados no Ativo Circulante, em Aplicações Temporárias e devem ser avaliados pelo custo de aquisição mais rendimentos auferidos no período considerado. Devem ser ajustados ao valor de mercado por provisão quando o valor de realização ou de mercado for menor.

3 — Aplicações financeiras com liquidez após o final do exercício seguinte, como os Certificados de Depósito Bancário e as Debêntures, devem ser classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo, em Aplicações Temporárias e devem ser avaliados pelo custo de aquisição mais rendimentos ganhos no exercício ou ajustados a valor de mercado se este for menor. Os ganhos levados a resultado constituem lucros a realizar.

Então, caso haja rendimento ganho até o final do período de apuração de resultado, ele deve ser reconhecido por meio do seguinte lançamento contábil:

D — Aplicação Financeira
C — Receita Financeira

Os ajustes decorrentes da regra "custo ou mercado, dos dois o menor" terá o seguinte lançamento contábil:

D — Despesas com provisão
C — Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

4 — O Estoque em Ouro com liquidez imediata ou não, como, por exemplo, as operações de compra e venda de ouro, devem ser classificadas no ativo circulante ou ativo realizável a longo prazo, conforme previsão de realização e devem ser avaliados pelo custo de aquisição e ajustados por provisão para desvalorização quando o valor de mercado for menor.

5 — Participações Societárias com intenção de realização até o final do exercício social subsequente, como as ações e quotas de outras sociedades comerciais, devem ser classificadas como Ativo Circulante em subgrupo de Investimentos Temporários, cuja avaliação deve ser pelo custo de aquisição ajustado por provisão para ajuste ao valor de mercado quando este for menor. Podem também ser avaliados a valor de realização se o efeito econômico for relevante.

6 — Participações Societárias com intenção de realização após o final do exercício social subsequente, como ações e quotas de outras sociedades, devem ser classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo e avaliadas pelo custo de aquisição e ajustadas ao valor de mercado quando este for menor ou ajustados a valor de realização e o efeito levado a conta de resultado como receita financeira que pode ser classificada como lucros a realizar.

O ajuste relativo aos itens 5 e 6 será feito tomando por base a cotação em bolsa de valores de maior movimento no último dia útil do exercício de cada um dos investimentos, além dos gastos necessários para efetivar a transação como despesas de negociação e despesas de corretagem.

Caso o valor de mercado seja inferior ao do custo de aquisição, teremos de efetuar o lançamento de ajuste da seguinte forma:

D — Despesas com provisão
C — Provisão pi Ajuste ao Valor de Mercado

No Balanço, o investimento será apresentado da seguinte forma:
Valores Mobiliários
(-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

Sendo o valor de mercado ou de realização superior ao custo de aquisição, o efeito será reconhecido mediante o seguinte lançamento:

D — Valores Mobiliários
C — Receita Financeira

É interessante frisar que os investimentos relativos aos itens 1 a 6 compõem o ativo realizável ou possuem a natureza ou intenção de realização, fato este que não está presente nos investimentos do ativo permanente, pois estes possuem a característica de permanente, embora possam ser realizados financeiramente.

7— Participações societárias em empresas não controladas e não coligadas mas com intenção de permanência, como ações ou quotas de outras empresas, devem ser classificadas no Ativo Permanente Investimentos e avaliados pelo Custo de Aquisição ajustado por provisão para perdas quando comprovadas como permanentes ou avaliados a valores de mercado com contrapartida em Ajuste de Avaliação Patrimonial.

a) Com redução de valor:
D — Despesas com provisão -
C — Provisão p/ Perdas Permanentes

No Balanço, o investimento será apresentado da seguinte forma:
Participações Societárias
Avaliadas pelo Custo de Aquisição
(-) Provisão p/ Perdas Permanentes
b) Com aumento de valor (antiga reavaliação)
D — Participação Societária (A? — mv.)
C — Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

8 — Participações Societárias em empresas controladas ou em sociedades coligadas e equiparadas a coligadas nas quais a sociedade investidora exerça influência na administração da sociedade investida ou cujo investimento representa 20% ou mais do capital votante da investida, como ações e quotas de sociedades controladas e coligadas ou equiparadas a coligadas, devem ser classificadas no Ativo Permanente Investimento e avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), destacando-se o ágio ou o deságio de sua aquisição.

No Balanço, o investimento será apresentado da seguinte forma:
Participações Societárias
Avaliadas pela Equivalência Patrimonial
(+) Ágio na aquisição do investimento
(-) Deságio na aquisição de investimento.

9 — Outros ativos com intenção de permanência, como obras de arte, terrenos e edificações que não sejam de uso, devem ser classificados no Ativo Permanente Investimento e avaliados pelo custo de aquisição e ajustados por provisão para perdas prováveis ou ajuste a valor de mercado quando este for menor, ou avaliados a valor de realização, caso em que a contrapartida será a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial do PL.

D — Despesas com provisão;
C — Provisão pi Ajuste ao Valor de Mercado.

Salienta-se que esta despesa é não-operacional.

No Balanço, o investimento será apresentado da seguinte forma:
Investimentos Permanentes
Imóveis não de uso
(-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

Quando realizada a Avaliação Patrimonial positiva, teremos o seguinte lançamento:

D — Investimentos (A?)
C — Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

Perceba que o ajuste assim realizado passa a fazer parte do bem do ativo, o que veio a substituir a que se chamava de reavaliação de ativos até 31/12/2007.

Vê-se que cada aplicação ou investimento possui características próprias em relação ao prazo para resgate, taxa de rendimento, forma de rentabilidade, liquidez, intenção da empresa na sua aquisição e realização etc. Entretanto, na sua classificação nos interessa, tão-somente, quando podemos dispor desses valores ou qual é a intenção da empresa em relação a sua realização. Por isso, os títulos resgatáveis de pronto devem ser classificados como disponibilidade e, quando não possuem essa característica, devem ser classificados como investimentos temporários. Se, porém, há a intenção de permanência, eles deverão ser classificados no grupo do ativo permanente em subgrupo investimentos, onde serão separados pela sua forma de avaliação, isto é, método do custo ou método da equivalência patrimonial. Percebe-se que o ativo permanente representa o ativo que não possui como característica a sua realização, embora ele seja

passível de realização, pois, se possuir essa característica, deverá ser classificado no ativo circulante ou no realizável a longo prazo.

Outro aspecto interessante, cuja conclusão chegamos pela leitura dos dispositivos legais sob análise, diz respeito à correta classificação de ações de coligadas. No nosso modo de entender o assunto, estas devem ser sempre classificadas no ativo permanente —investimento, pois somente podemos falar em coligadas quando participamos do capital social da sociedade investida com intenção de permanência. Desta forma, em questões de provas, quando nos são fornecidos aqueles "balancetes", se aparecer a conta valores mobiliários, sem outra designação, estes serão classificados no ativo realizável (circulante ou longo prazo), conforme a intenção de realização da empresa adquirente. Por outro lado, se aparecer a conta ações de coligadas, esta deve ser classificada no ativo permanente.

Ainda no que concerne à avaliação de investimentos, a CVM, por meio da Instrução CVM nº 235, de 23 de março de 1995, dispõe sobre a divulgação, em nota explicativa, do valor de mercado dos instrumentos financeiros, reconhecidos ou não nas demonstrações financeiras das companhias abertas e dá outras providências.

Estabelece aquele ato normativo que as companhias abertas que possuam instrumentos financeiros, reconhecidos ou não como ativo ou passivo em seu balanço patrimonial, devem evidenciar, em nota explicativa anexa às suas demonstrações financeiras e às informações trimestrais — ITR, o valor de mercado desses instrumentos financeiros. Devem constar, ainda, em nota explicativa, os critérios e as premissas adotados para determinação desse valor de mercado, bem como as políticas de atuação e controle das operações nos mercados derivativos e os riscos envolvidos.

Entende-se por instrumento financeiro todo contrato que dá origem a um ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou título representativo do patrimônio em outra entidade, reconhecidos ou não como ativo ou passivo em seu balanço. Assim, são considerados ativos financeiros as disponibilidades, os direitos contratuais recebíveis em moeda ou em instrumentos financeiros de outra entidade, os direitos contratuais de troca de resultados financeiros *(swaps)* ou instrumentos financeiros, e os títulos representativos de participação no patrimônio de outra entidade. Por outro lado, são caracterizadas como passivos financeiros as obrigações contratuais de pagamento de determinada importância em moeda ou em instrumentos financeiros de troca de resultados financeiros ou instrumentos financeiros.

Para os fins desta avaliação, a CVM considera valor de mercado aquele que se pode obter com a negociação do instrumento financeiro em um mercado ativo, em que comprador e vendedor possuam conhecimento do assunto e independência entre si, sem que corresponda a uma transação compulsória ou decorrente de um processo de liquidação, ou, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro, o valor que se pode obter com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares, em um mercado ativo, ou, ainda, o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros a serem obtidos, ajustado com base na taxa de juros vigente no mercado, na data do balanço, para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares.

Não carecem de evidenciação nas notas explicativas os seguintes créditos ou débitos da entidade: as duplicatas a receber, nas empresas emissoras, e as duplicatas a pagar; os contratos de seguro, nas empresas seguradas; os contratos de arrendamento mercantil, na arrendatária; os investimentos em ações que não possuam valor de mercado; e as obrigações com planos de pensão, aposentadoria, seguro e saúde dos empregados da entidade.

Na negociação de instrumentos financeiros, feita por valor acima do valor de mercado e conjugada com operação de crédito, deve ser observado o seguinte:

I — nas companhias abertas vendedoras dos títulos e financiadoras da operação de crédito, o ganho decorrente da diferença entre o valor de venda e o valor de mercado do título deve ser registrado como redução do ativo representativo de crédito, para apropriação ao resultado, como receita financeira, na mesma base e período em que forem apropriadas as receitas de juros relativas a essa operação de crédito;

II — nas companhias abertas compradoras dos títulos, a diferença entre o valor da aquisição e o valor de mercado do título deve ser registrada em conta redutora do ativo e da obrigação devendo ser essa conta redutora da obrigação apropriada ao resultado, como despesa financeira, na mesma base e período em que forem apropriadas as despesas de juros relativas á operação de crédito.

O ganho na aquisição de um instrumento financeiro cujo valor de mercado seja inferior ao seu valor de face, mesmo nos casos em que este possa ser utilizado para liquidação de dívidas, somente será reconhecido à medida que for efetivamente realizado.

A CVM, por sua vez, regulamentou a avaliação de ações em anexo à Instrução CVM Nº 132, de 04/09/1990, da seguinte forma:

Avaliação das Ações

1.6. As ações serão registradas ao custo incluindo comissões de corretagem e outros encargos incorridos em relação à compra. O valor contábil das ações será ajustado ao preço de mercado em base diária (baseado no último preço da bolsa de valores onde a ação foi mais negociada), sendo a diferença entre o preço de mercado e o valor contábil creditada ou debitada a "Ganhos e Perdas Não-realizados".

1.7. Na falta de cotações diárias, as ações serão avaliadas ao seu adequado valor de mercado. Nestes casos, todavia, quando uma determinada ação não tiver sido negociada durante mais de 30 dias, deverá ser considerada sua futura recuperabilidade e a necessidade de provisão contra possíveis perdas.

1.8. Os dividendos em dinheiro serão reconhecidos como rendimentos quando as respectivas ações forem cotadas "ex-dividendo". As bonificações serão reconhecidas somente em relação ao aumento da quantidade de ações.

3. Aspectos Contábeis

Os investimentos temporários, no Balanço Patrimonial, compõem um subgrupo próprio dentro do ativo circulante ou do ativo realizável a longo prazo, possuindo a seguinte forma de apresentação: -

Ativo Circulante
— Investimentos Temporários
— títulos e valores mobiliários
— aplicações em certificados de depósito bancário
— investimentos em ouro — ativo financeiro
(-) provisão para ajuste ao valor de mercado Ativo Realizável a Longo Prazo
— Investimentos Temporários
— títulos e valores mobiliários
— aplicações em certificados de depósito bancário
— investimentos em ouro — ativo financeiro
(-) provisão para ajuste ao valor de mercado

Estas contas possuem a função de registrar as alocações dos investimentos temporários no mercado financeiro ou de capitais, os rendimentos ganhos até o encerramento do exercício social, o ajuste ao valor de mercado ou a provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando este for menor, segundo disposição do art. 183 da Lei nº 6.404/1976.

Cabe ressaltar que a contrapartida da provisão para ajuste ao valor de mercado, mesmo sendo considerada despesa operacional consoante os princípios de contabilidade, é considerada despesa indedutível pela legislação do Imposto de Renda, devendo, pois, ser adicionada ao Lucro Líquido do Exercício na determinação do Lucro Real, que é a base de cálculo do IRPJ.

No concernente ao funcionamento das contas representativas de investimentos temporários, e considerando que são contas do ativo, podemos observar o seguinte: os seus saldos aumentam por meio de débitos e diminuem mediante créditos. Já as contas de provisão, que são contas retificadoras de ativo, possuem funcionamento inverso ao das contas do seu grupo, isto é, aumentam seus saldos mediante créditos e diminuem seus saldos mediante débitos.

Portanto, para a correta avaliação dos investimentos pendentes de resgate, segundo os princípios fundamentais de contabilidade e as disposições da Lei nº 6.404/1976, por ocasião do encerramento do exercício social, devemos calcular a rentabilidade alcançada no período e registrá-la como receita financeira em contrapartida da conta do investimento temporário, bem como verificar se o valor de mercado corresponde ao valor de aquisição do investimento. Caso o valor de mercado seja menor, deve-se fazer o provisionamento da diferença em contrapartida de despesas com provisão. Sendo o caso de o valor de mercado ser superior e o ativo estar a venda, reconhece-se o valor de mercado em contrapartida de AAP Para verificar o valor de realização ou de mercado, devemos levar em consideração todos os gastos necessários para a provável realização.

Exemplo: A empresa Alfa adquire 10.000 cotas de um Fundo de Ações em 02/05/2005, quando cada cota estava avaliada em R$ 1,20. Em 3 1/12/2005, o valor da cota alcançava R$ *1,35.*

Lançamento na aquisição das ações

Investimentos em Fundo de Ações

a Caixa "R$ 12.000,00

Valor do investimento em 3 1/12/2005 = 10.000 x R$ 1,35 = R$ 13.500,00

A diferença (R$ 13.500,00 — R$ 12.000,00 = R$ 1.500,00) deverá ser lançada como Ajuste de Avaliação Patrimonial, conforme disposição legal. Assim:

Lançamento no encerramento do exercício de 2005 Investimentos em Fundo de Ações

a Ajuste de Avaliação Patrimonial R$ 1.500,00

4. Aspectos Legais

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), em seu art. 175, dispõe que o exercício social terá a duração de 01 (um) ano, cuja data do término será fixada no estatuto. O art. 179, por sua vez, estabelece os critérios de classificação dos ativos. No parágrafo único do mencionado artigo, a lei vincula a classificação preconizada nos incisos 1 e II ao ciclo operacional da empresa, para o caso de ele ser superior a um ano. Desta forma, a regra é que o exercício social terá a duração de um ano e a classificação em circulante e longo prazo levará em conta o ciclo operacional da empresa. A lei admite exceções à duração do exercício social como é o caso do ano de início das atividades ou do ano de encerramento das atividades, tendo em vista que a data do término do exercício social será fixada no estatuto, mas a de inicio das atividades ou o final das mesmas não:

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

Parágrafo único — Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

No art. 183 da mesma lei encontramos os critérios da avaliação do ativo e no seu § 1º, está definida a expressão *valor de mercado* para os investimentos.

Art. 183.

§1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº [.1.638, de 2001)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Por seu turno, os ganhos decorrentes dos investimentos temporários, mesmo os não- realizados, em face da aplicação do princípio contábil da competência, serão levados à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), conforme disposição do § 1º do art. 187 da lei societária.

Art. 187.

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

No concernente às notas explicativas, o art. 176, § 52, da Lei nº 6.404/1976, estabelece que deverão ser indicados os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, os ajustes e as provisões para atender a perdas prováveis e os investimentos em outras sociedades. Vejamos o dispositivo:

Art. 176.

§ 5º. As notas deverão indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se pronunciou por meio da NBC T 4, estabelecendo as seguintes regras de avaliação:

a) Os componentes do patrimônio com cláusula de atualização monetária pós-fixada são atualizados até a data da avaliação;
b) As aplicações em ouro, como ativo financeiro, são avaliadas pelo valor de mercado;
c) Os investimentos temporários são avaliados ao custo de aquisição e, quando aplicável, acrescidos de atualização monetária, dos juros e outros rendimentos auferidos;
d) Os direitos, títulos de crédito e quaisquer outros créditos mercantis, financeiros e outros prefixados, são ajustados em valor presentes.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio do Parecer de Orientação nº 17, de 1989 (PO-17/1989), se pronunciou da seguinte forma a respeito da provisão para ajuste ao valor de mercado:

PROVISÃO PARA AJUSTE A VALOR DE MERCADO. (PO-17/89)

Para efeito da constituição das provisões previstas nos incisos 1 e III do art. 183 da Lei nº 6.404/76, o valor de mercado, que servirá de parâmetro para a avaliação de títulos e valores mobiliários, deverá considerar a média aritmética ponderada da última cotação diária ocorrida no exercício, na Bolsa de maior volume de negociação, desprezando-se, se existentes, cotações derivadas de negociações atípicas.

A Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, entretanto, preconizou a adoção de outros critérios em se tratando de investimentos permanentes, pois neste caso somente se constitui a provisão para perdas quando a sociedade investida apresentar diminuição no seu patrimônio líquido e desde que essa diminuição seja permanente.

Por estrita correlação ao assunto, vale a pena discorrermos algumas linhas a respeito da avaliação de passivos, consoante o disposto no art. 184 da lei das sociedades anônimas.

Dispõe aquele dispositivo que as obrigações, os encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço; as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço; e as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

No inciso III do art. 184 da lei societária está disposto que o passivo a longo prazo será ajustado pelo valor presente. Desta forma, a contrapartida deste ajuste será contabilizada em AAP

III — as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Percebe-se que, segundo a lei, também as contas do passivo terão seu valor atualizado quando conhecidos os riscos ou quando calculáveis os seus valores, como é o caso dos juros, variações cambiais e monetárias.

Investimentos Permanentes

Conforme disposição do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, as participações permanentes em outras sociedades e os bens e direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa, são classificados no Ativo Permanente no sub-grupo INVESTIMENTOS.

Observa-se que os bens e direitos a serem classificados nesse subgrupo não podem ser classificáveis no ativo circulante ou realizável a longo prazo, ou seja, não devem possuir a característica de realização e não devem constituir-se em meios à consecução da atividade econômica da empresa, pois, neste último caso, deverão ser classificados no Ativo Permanente — Imobilizado.

Da inteligência do dispositivo societário em análise, infere-se que estamos diante de dois tipos de Investimentos classificáveis no subgrupo investimentos: *"as participações permanentes em outras sociedades"* e os *"direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante ou longo prazo".*

As participações permanentes em outras sociedades são os investimentos efetuados para aquisição de ações ou quotas do capital social de outras empresas, com intenção de permanência. Essas participações societárias, quando em sociedades controladas ou em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante, têm tratamento legal próprio definido nos arts. 248 a 250 da Lei das Sociedades por Ações e regulamentado pela Instrução CVM nº 247/1996.

Os bens e direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante ou realizável a longo prazo e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa, compreendem os investimentos que não se constituem em meios necessários à consecução da finalidade da entidade. São exemplos de investimentos dessa natureza os direitos de propriedade sobre obras de artes, as antiguidades e os imóveis não de uso, os quais apresentam, geralmente, uma expectativa de realização em valores que ultrapassam o custo de aquisição. Convém frisar que a expectativa de realização é apenas para fins de avaliação, pois os bens do ativo permanente não possuem na realização a sua característica, sendo a principal característica deste grupo a intenção de permanência.

Para satisfazer uma das finalidades da contabilidade, que é a evidenciação de todos os fatos contábeis, e para possibilitar a interpretação e a análise exata das demonstrações financeiras, os bens e direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante e realizável a longo prazo, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa devem ser agrupados em subcontas próprias. Adotando essa prática se obtém a identificação de cada bem ou direito de imediato, mesmo por ocasião da baixa ou saída destes do Ativo Permanente.

Vejamos como os investimentos permanentes podem ser apresentados no Balanço Patrimonial:

ATIVO PERMANENTE
Investimentos
Participações permanentes em outras sociedades

AVALIADAS PELO MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO
Participações permanentes em outras empresas
Ações da Cia. SEMPREBEM
Ações da Cia. BELOMONTE
(-) provisão para perdas prováveis
Quotas de Capital da Erripresa PAMONHA Ltda.
Investimentos Incentivados
EMBRAER
FINAM
FINOR
FISET
(-) Provisão para Perdas Prováveis na Realização

AVALIADAS PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL
Em sociedades controladas
Cia. QUEBRA-GALHO S.A.
ágio na aquisição do investimento
Cia. BOMNEGÓCIO S.A.
(-) deságio na aquisição do investimento
EMPRESA COQUEIROS Ltda.
(-) provisão para perdas prováveis
Investimentos relevantes e influentes em sociedades coligadas
TAMBO BOM LEITE S.A.

OUTROS INVESTIMENTOS PERMANENTES
Obras de Arte e Antiguidades
(-) Provisão para perdas prováveis na realização
Imóveis de renda não destinados ao uso
(-) Depreciação acumulada

ATIVO IMOBILIZADO

Considerações Gerais

1. CONCEITO

O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.) como na forma intangível (marcas, patentes, etc.). O Imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

São classificados ainda, no Imobilizado, os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível ou intangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, importações em andamento, etc.

Ressalte-se que as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinadas ao uso nas operações, deverão ser classificadas no grupo de investimentos, enquanto não definida sua destinação.

2. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DAS CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO

As contas no grupo Imobilizado devem ser segregadas por espécie de ativo, segundo a sua natureza, para que possa ter o controle do custo e da depreciação, amortização ou exaustão relativo a cada bem.

Em função dessas necessidades é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas, segregando o Imobilizado da seguinte forma:

a) Imobilizado em operação, que são todos os bens já em utilização na atividade objeto da sociedade;
b) Imobilizado em andamento, que são classificadas todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Quando a empresa tiver filiais ou diversas fábricas e mesmo que a contabilidade seja centralizada, deverá segregar as contas por estabelecimentos, para efeitos de controle e apropriação da depreciação, amortização ou exaustão para fins de custeio.

3. Imobilizado Em Operação

3.1 - Terrenos

Nesta conta são registrados os valores relativos aos terrenos de propriedade da empresa e que são utilizados em suas operações, tais como: terrenos onde se localizam a fábrica, a administração, as filiais, os depósitos. Os terrenos sem uma destinação específica devem ser classificados no grupo investimentos.

3.2 - Edificações

Abrange os edifícios que estão em operação, os imóveis ocupados pela administração, fábrica, depósitos, filiais de propriedade da empresa.

Não devem ser incluídos nessa conta os valores relativos às instalações elétricas, hidráulicas, etc., que fazem parte da conta instalações.

3.3 - Instalações

Nessa conta são registrados os equipamentos, materiais e custos de implantação, relativos a instalações hidráulicas, sanitárias, de vapor, de ar-comprimido, de comunicações, de climatização, etc., com a característica de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo da empresa, que apesar de fazerem parte dos edifícios, devem ser segregadas, uma vez que a sua vida útil e a depreciação são diferentes.

3.4 - Máquinas e Equipamentos

Engloba o conjunto de máquinas, aparelhos e equipamentos utilizados no processo de produção de bens ou serviços da empresa, ou seja, não são auxiliares, mas diretamente utilizados como base para a realização da atividade da empresa.

3.4.1 - Equipamentos de Processamento de Dados

Incluem-se nessa conta as unidades centrais de processamento, as unidades periféricas, bem como as impressoras e terminais.

No caso dos programas e aplicativos ("software") adquiridos ou desenvolvidos pela empresa, devem ser apropriados ao resultado se o seu valor não for relevante. No entanto, nos casos de grandes sistemas, envolvendo valores significativos, devem ser registrados no Ativo Diferido e amortizado em função dos períodos a serem beneficiados.

3.5 - Móveis e Utensílios

Essa conta engloba os valores relativos às mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de calcular, máquinas de escrever, etc., que tenham vida útil superior a 1 (um) ano.

3.6 - Veículos

Classificam-se nessa conta todos os veículos de propriedade da empresa, utilizados pelo pessoal do departamento administrativo, de vendas, ou de transporte. Os veículos utilizados no processo produtivo, tais como empilhadeiras, tratores e similares, podem ser registrados na conta de equipamentos.

3.7 - Ferramentas e Peças de Reposição

As ferramentas de uso na empresa, de vida útil superior a 1 (um) ano, podem ser registradas nessa conta. No entanto, é aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas de pequeno valor unitário, mesmo quando a vida útil seja superior a um ano. Nessa conta também são registradas as peças de reposição em estoque destinadas à substituição ou manutenção das máquinas, equipamentos, veículos, etc., classificados no Ativo Imobilizado. Essas peças, quando utilizadas, serão contabilizadas como adição ao imobilizado em operação, e o valor das peças substituídas deve ser baixado dessa conta.

Por outro lado, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo, ferramentas e peças que serão utilizados no processo produtivo ou utilizados nas operações normais da empresa, devem ser classificados no grupo de Estoques - Almoxarifado, e à medida que são utilizados ou consumidos serão apropriados como custo ou despesa.

3.8 - Marcas e Patentes

Nessa conta são registrados os ativos intangíveis, ou seja, os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias ou contratos de uso de marcas e patentes de terceiros.

3.9 - Reflorestamentos e Jazidas

Classificam-se nessa conta custos relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa, bem como os custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério e pedras preciosas.

3.10 - Benfeitorias em Propriedade de Terceiros

São classificados nessa conta os valores relativos às construções em terrenos arrendados e as instalações e benfeitorias em imóveis alugados, sejam de uso do setor administrativo ou produtivo da empresa, que forem incorporados ao imóvel arrendado, e revertam ao proprietário do imóvel no término do contrato. As benfeitorias serão amortizadas em função da vida útil estimada ou no período de vigência do contrato de locação ou arrendamento, dos dois o menor.

3.11 - Direito de Uso de Linha Telefônica

A aquisição de direito de uso de linha telefônica pode ocorrer através da companhia telefônica ou através de terceiros. No primeiro caso, são emitidas ações a favor do assinante, as quais são classificadas no Ativo Permanente subgrupo Investimentos, quando a empresa tiver a intenção de mantê-las em caráter permanente. Se houver intenção de aliená-las, a empresa deve classificá-las no Ativo Circulante. A diferença entre o valor do depósito obrigatório e o valor das ações é classificada no Imobilizado como "Direito de Uso de Linha Telefônica". No caso de aquisição junto a terceiros, sem o recebimento de ações, o valor da transação é classificado no Imobilizado.

3.12 - Bens do Ativo Imobilizado de Pequeno Valor

A critério da empresa, poderá ser lançado como custo ou despesa operacional o valor de aquisição de bens do Ativo Permanente, cujo prazo de vida útil não ultrapasse 1 (um) ano ou o valor unitário não seja superior a R$ 326,61 (Art. 301 do RIR/1999 e art. 30 da Lei nº 9.249/1995).

4. Imobilizado Em Andamento

4.1 - Construções em Andamento

Nessa conta são classificados todos os gastos com materiais, mão-de-obra direta e indireta e outros gastos que a empresa incorrer na construção e instalação, até o momento em que os bens entram em operação, quando são reclassificados para as contas específicas do grupo Imobilizado em Operação.

4.2 - Consórcios

São classificados nessa conta os adiantamentos por conta de fornecimento de bens, destinados ao Ativo Permanente, por meio de consórcios antes do recebimento dos mesmos.

Quando do recebimento do bem, o valor constante dessa conta será transferido para uma conta específica do grupo Imobilizado em Operação. Os reajustes do valor das prestações a pagar, após o recebimento do bem, serão reconhecidos contabilmente, tendo como contrapartida a conta de resultado intitulada Variações Monetárias Passivas.

4.3 - Importações em Andamento

Serão registrados nessa conta todos os gastos incorridos desde a assinatura do contrato de câmbio (tais como: fretes, comissões, seguros, impostos não recuperáveis, tarifas aduaneiras, etc.), até o efetivo desembaraço aduaneiro dos bens importados destinados ao Ativo Permanente.

Quando os bens importados forem desembaraçados, será efetuada a transferência dos valores registrados nessa conta para a conta específica, do grupo Imobilizado em Operação.

As variações cambiais passivas ocorridas até a data do desembaraço aduaneiro serão registradas como custo na conta de Importação em Andamento. A partir da entrada dos bens importados na empresa, devem ser registradas como despesa operacional, mediante obediência ao princípio contábil da competência.

4.4 - Custo de Demolições

Nos casos de aquisição de terreno que possui imóveis a serem demolidos, o custo total da aquisição é atribuído exclusivamente ao terreno.

5. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

A base de avaliação dos bens componentes do Ativo Imobilizado é o seu custo de aquisição, ou seja, todos os gastos relacionados com a aquisição dos bens e os necessários para coloca-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia.

5.1 - Bens Adquiridos

No caso de compra, o custo compreende o preço faturado pelo fornecedor acrescido de todos os gastos necessários para poder efetivar a compra e instalar o bem, tais como: frete, seguro, comissões, desembaraço aduaneiro, custos de instalação e montagem, custos com escritura e outros serviços legais e os impostos pagos, exceto quando ensejarem crédito fiscal.

Os valores relativos a encargos financeiros decorrentes de empréstimos e financiamentos, bem como os juros nas compras a prazo de bens do

Ativo Imobilizado, não devem ser incluídos no custo dos bens adquiridos, mas lançados como despesas financeiras no resultado ou no ativo diferido, se em fase de construção.

Ressalte-se que perante a legislação do Imposto de Renda (Parecer Normativo CST nº 02/1979), o Imposto de Transmissão na Aquisição de Imóveis pago pela pessoa jurídica na aquisição de bens do Ativo Permanente poderá, a seu critério, ser registrado como custo de aquisição ou deduzido como despesa operacional. No entanto, para efeitos contábeis, tal procedimento não é válido, uma vez que esse tributo faz parte do valor aplicado na aquisição do bem.

5.2 - Bens Construídos

O custo dos bens construídos corresponde aos gastos por aquisição dos materiais aplicados, o da mão-de-obra e seus encargos e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção, incorridos até a data da colocação dos mesmos em atividade.

5.3 - Bens Recebidos em Doação ou Subvenções Para Investimento

No caso de bens recebidos em doação ou subvenção para investimento, sem ônus para a empresa, devem ser contabilizados pelo preço praticado no mercado, a crédito da conta específica de Reserva de Capital (Art. 182, § 1º, letra "d", da Lei nº 6.404/1976).

As demais doações recebidas pela empresa serão apropriadas ao resultado do período como receita.

5.4 - Bens Incorporados ao Capital

Os bens que forem incorporados ao Patrimônio Líquido da empresa para formação do capital social serão registrados pelo seu valor de avaliação, estabelecido por três peritos ou por empresa especializada e aprovado em assembleia geral (Art. 8º da Lei nº 6.404/1976).

6. REPAROS, MANUTENÇÕES E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES OU PEÇAS

Os gastos incorridos com melhorias, alterações, recuperações e reparos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso serão agregados à conta que registra o bem no grupo do Ativo Permanente e depreciados conforme prazo de vida útil previsto, sempre que forem de valores relevantes e aumentarem a vida útil originalmente prevista para o bem. Caso contrário, serão lançados como despesas, à medida que os gastos são incorridos.

Perante a legislação do Imposto de Renda pode ser lançado como custo ou despesa operacional o valor de aquisição de bens para o Ativo Permanente, cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano ou o valor unitário seja inferior a R$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos) (Art. 301 do RIR/1999 e art. 30 da Lei nº 9.249/1995).

7. BENS OBSOLETOS OU SUCATEADOS

Tratando-se de bens obsoletos, sucateados ou totalmente depreciados, deverão permanecer registrados contabilmente, pois a baixa contábil deve ser concomitante à baixa física do bem, ou seja, com sua efetiva saída do patrimônio da empresa, e o valor de alienação, caso haja valor econômico apurável, servirá para apuração da receita eventual ou do valor efetivo da perda.

FUNDAMENTOS LEGAIS: OS CITADOS NO TEXTO.

Ativo Imobilizado - Bens em desuso - Baixa

Introdução

Neste breve comentário, trataremos sobre os procedimentos que podem ser realizados no caso de existência de bens no ativo imobilizado, totalmente depreciados e em desuso.

I - Baixa de bens do Ativo

A baixa de um bem constante do ativo imobilizado somente poderá ser realizada na contabilidade, se houver a efetiva retirada física do bem. Assim, essa baixa somente será realizada se ocorrer a sua alienação, liquidação ou baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, com a consequente retirada física do bem.

Sabemos que há muitos casos em que, muito embora o ativo não tenha mais nenhuma serventia para a empresa, ele permanece fisicamente no estabelecimento da pessoa jurídica. Nesse caso, aconselhamos que se mantenha na contabilidade, referido bem no ativo da empresa, mesmo que esteja com valor zero em decorrência de ter sido totalmente depreciado.

II - Bens retirados da operação

Conforme disposição contida na Resolução CFC nº 1.025/2005, que aprova a NBC T 19.1 - Imobilizado, o valor contábil de um item do ativo imobilizado, quando for retirado da operação, deve ser transferido para Investimentos, Realizável a Longo Prazo ou Ativo Circulante, conforme a destinação (item 19.1.9.6).

Uma sugestão, é que se tenha uma conta específica, dentro de um dos grupos acima mencionados, conforme a intenção da empresa para com esse bem, para "bens em desuso".

Observe ainda, que devem ser mantidas as contas separadamente, quais sejam, a do bem em si (com seu custo de aquisição), e a da depreciação acumulada.

III - Manutenção do bem fisicamente - Implicações para o Imposto de Renda

Em relação à legislação do imposto de renda, cumpre complementar que, se mantido fisicamente o bem no estabelecimento da pessoa jurídica, e não havendo registro desse bem na contabilidade, pode o fisco federal, em uma fiscalização, requerer a comprovação de seu registro, para dirimir indícios de omissão de receitas. Nesse sentido, a decisão abaixo:

"DECISÃO 14.979

Órgão: Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília / 2a. Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília / 2a. Turma / DECISÃO 14.979 em 16.09.2005 Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS/ATIVO IMOBILIZADO NÃO CONTABILIZADO Documentação constante dos autos demonstra a existência de imóvel de propriedade do sujeito passivo não escriturado. Presunção legal de omissão de receitas.

(...)

(Data da Decisão: 16.9.2005 16.09.2005 - publicado no site da Sec. Receita Federal)"

Ou seja, caso o bem permaneça fisicamente no estabelecimento da empresa, não se deve baixá-lo na contabilidade ainda que em desuso.

ATIVOS INTANGÍVEIS

José Luiz dos Santos

Introdução

Nos dias de hoje, estamos vivenciando um fenômeno que é a síntese de inúmeras transformações pelas quais vêm passando a sociedade e a economia mundial, em especial nas duas últimas décadas, que está criando uma interdependência entre mercados e países: é a chamada globalização da economia. Esta globalização só foi possível devido ao avanço da tecnologia da informação e das telecomunicações que estabeleceram um novo cenário no qual são impostas mudanças às organizações atuais a fim de que elas possam manter seus negócios.

Neste contexto, inserem-se os intangíveis, tendo em vista o crescente aumento da materialidade de seus valores na composição do patrimônio das entidades. Deste cenário, resultam problemas de como as empresas devem tratar contabilmente seus intangíveis. Só o fato do interesse demonstrado por estudiosos da matéria, a variedade de opiniões emitidas e a extensão das discussões a seu respeito indicam a existência de um problema real a ser solucionado e também o vasto campo a ser desbravado.

O propósito deste artigo consiste em apresentar os principais conceitos, a natureza e a importância dos intangíveis para empresas na era da informação.

2 Ativos intangíveis

2. 1 Ativo

Não há como se falar sobre a problemática existente no tratamento contábil dos ativos intangíveis sem antes assinalar, ainda que brevemente, a natureza dos ativos, já que esses formam uma das áreas mais complexas da Teoria da Contabilidade, não só em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente pelas incertezas a respeito da mensuração de seus valores e de sua vida útil.

Antes de se abordar a definição de ativo intangível, deve-se necessariamente conceituar ativo.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p.286), ativos devem ser definidos

como potenciais fluxos de serviço ou como direitos a benefícios futuros sob o controle da organização.

Nesse sentido, Iudícibus (1997, p.124) argumenta que ativos são recursos controlados pela entidade, capazes de gerar fluxos de caixa.

A expressão "controlados", na definição anterior, engloba, além do controle, o conceito de posse e propriedade.

Martins (1972, p.30) aborda esta questão citando que "ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente".

Na definição enunciada anteriormente, agente possui o mesmo significado de recursos para a Economia, que não se restringem apenas aos bens tangíveis, mas também aos intangíveis.

Ambas as definições acima, embora aparentemente simples, são bastante amplas e complexas. São, contudo, um tanto imprecisas, pois não apresentam uma definição clara de quais recursos foram selecionados. Todavia, as mesmas se aproximam mais do conceito de ativo econômico e, na opinião de grande parte dos estudiosos pesquisados de Teoria da Contabilidade, a tendência futura é de uma aproximação entre a Contabilidade e a Economia.

Outro ponto a ser enfatizado diz respeito aos critérios de reconhecimento dos ativos que, segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 402), devem ser reconhecidos sempre que preencherem os seguintes requisitos:

- o item corresponda à definição de ativo;
- seja relevante – a informação é capaz de fazer diferença na tomada de decisões;
- seja mensurável – existência de um atributo relevante de mensuração suficientemente confiável;
- seu valor seja preciso – a informação é representativamente verdadeira, verificável e neutra.

Ora, a maioria dos intangíveis corresponde a definição de ativo e são reconhecidamente relevantes. Os intangíveis, da mesma forma que muitos ativos tangíveis, são de difícil avaliação. Seu custo histórico pode ser determinado tão precisamente quanto o de muitos ativos tangíveis. Logo, os intangíveis devem ser reconhecidos como um ativo.

2. 2 Definição e espécies de ativos intangíveis

Neste contexto, torna-se necessário definir intangíveis. O termo intangível vem do latim *tangere* ou tocar. Logo, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, porque não possuem corpo físico. Contudo, a tentativa de relacionar a etimologia da palavra intangível à definição contábil dessa categoria não será exitosa, haja vista que muitos outros ativos não possuem tangibilidade e são classificados como se tangíveis fossem, tais como despesas antecipadas, duplicatas a receber, aplicações financeiras etc. "Isto porque os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-a a ativos não circulantes" (Hendriksen e Breda,1999, p.388).

Existem grandes discordâncias entre autores da Teoria da Contabilidade sobre a definição de intangível, a exemplo de Most e Hendriksen (apud Iudícibus, 1997, p.208). A complexidade dessa definição é tão abrangente a ponto de Martins (1972, p.53), ao abordar o assunto em sua tese de doutoramento, iniciar com "definição (ou falta de)".

Diante disso, a definição mais adequada é, segundo Iudícibus, a de Kohler (apud Iudícibus,1997, p.203) que define intangível como "ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário".

Com base nas definições anteriormente enunciadas, pode-se classificar como intangíveis os seguintes elementos:

- gastos de organização;
- marcas e nomes de produtos;
- pesquisa e desenvolvimento;
- *Goodwill*;
- direitos de autoria;
- patentes;
- franquias;
- desenvolvimento de *software*;
- licenças;
- matrizes de gravação;
- serviços de marcas e certificação de marcas;
- cor única, formato, ou desenho da embalagem no comércio de vestuário;
- nomes de domínio na Internet;
- contratos de não-concorrência;
- solicitações ou pedidos de produção não atendidos;
- contratos de relacionamento com clientes;
- ativos intangíveis relacionados a jogos, óperas e balé;
- ativos intangíveis relacionados a livros, revistas, jornais e outros trabalhos literários;
- ativos intangíveis relacionados com trabalhos musicais, tais como composições, sons líricos e jingles de publicidade;
- ativos intangíveis relacionados a pinturas e fotografias;
- ativos intangíveis relacionados a material visual e audiovisual, incluindo filmes, vídeos musicais e programas de televisão;
- licenças, *royalties* e contratos de paralisação;
- propaganda, construção, gerenciamento, serviço ou fornecimento de contratos;
- contratos de aluguéis;
- permissão para construção;
- contratos de franquia;
- direitos de operação e transmissão (rádio e televisão);
- direitos de exploração de água, ar, recursos minerais e recursos florestais;
- tecnologia patenteada;
- *software* de computação;
- segredos comerciais, tais como fórmulas secretas, processos e receitas;
- lista de clientes;
- relacionamento com clientes não contratual;
- tecnologia não patenteada;
- base de dados.

3 *Goodwill*

3. 1 Aspectos gerais

Uma vez apresentadas as principais características dos intangíveis, cabe destacar alguns aspectos do *Goodwill*, considerado o mais intangível dos intangíveis.

A definição de *Goodwill*, a sua natureza, a sua característica de não ser separável do negócio como um todo e o seu tratamento contábil estão entre os objetos de estudo mais difíceis e controvertidos da Teoria da Contabilidade. Corrobora com esta afirmação Canning (1929, p.38), ao citar que:

"Contadores, escritores de contabilidade, economistas, engenheiros e os tribunais, todos eles têm tentado definir *Goodwill*, discutir a sua natureza e propor formas de mensurá-lo. A mais surpreendente característica dessa imensa quantidade de estudos é o número e variedade de desacordos alcançados".

Percebe-se, nitidamente, que já em 1929, não obstante os inúmeros estudos e esforços despendidos, não havia sequer uma definição única do *Goodwill*. Esta situação perdura até hoje, haja vista que se pode encontrar referência a essa citação famosa de Canning em trabalhos como o de Catlett e Olson (1968, p.9), Bedford (1970, p.19) e Martins (1972, p.57), somente para mencionar alguns dos mais importantes estudiosos da especialidade.

Esta situação ocorre porque o valor do *Goodwill* está intimamente relacionado a outros intangíveis, existindo uma tênue linha que o separa dos outros intangíveis.

Também é importante citar que a expressão "fundo de comércio" foi utilizada durante muito tempo erroneamente como sinônimo de *Goodwill.* Contudo, segundo Martins (1972, p.55), não se pode considerar verdadeira essa afirmativa, uma vez que esse ativo não se caracteriza realmente como um fundo, pois esse se refere ao conjunto de recursos monetários usados como reserva ou para cobrir despesas extraordinárias e, além disso, o mesmo nem sempre é derivado ou relacionado com o comércio.

A utilização indevida da expressão "fundo de comércio" como sinônimo de *Goodwill* deve-se ao fato de que a mesma tem sido utilizada, ao longo do tempo, para expressar dois significados diversos, quais sejam:

- a expressão fundo de comércio representando os meios necessários ao funcionamento da empresa, que é um conceito mais abrangente que

o de *Goodwill*, pois inclui, inclusive, alguns ativos tangíveis, como estoques, imóveis etc;

- a expressão "fundo de comércio" representando apenas os fatores intangíveis, que auxiliam na obtenção de lucros, tais como localização estratégica, condições monopolísticas etc.

Neste sentido Besta (apud Carregaro, 2000, p.1) cita que:

... o valor do aviamento de um negócio singular ou de uma empresa no seu conjunto é essencialmente igual ao valor atual do excesso de lucros que, na hipótese de uma administração normal, dirigida por energias físicas de vontade e inteligência normais, comuns, possam ser esperados ou presumidos de capitais investidos efetivamente no negócio ou empresa, sobre os lucros médios que costumam produzir capitais empregados com igual segurança em outros negócios ou empresas similares ou análogos, mas em condições comuns, não privilegiadas.

Também Catlett e Olson (1968, p.8) entendem que o *Goodwill*, no seu entendimento mais amplo, pode ser definido de muitas formas.

A primeira considera o *Goodwill* como "Um sentimento agradável: benevolência, amigável". Já a segunda relacionada ao comportamento de um comércio ou negócio, define *Goodwill* como sendo "Um benefício ou vantagem na maneira como se comporta um negócio adquirido, além do valor que ele seria vendido, devido à personalidade daquele que o conduz, a natureza da sua localização, se a sua reputação for habilidosa ou precisa, ou qualquer outra circunstância incidental para o negócio que tende a fazê-lo duradouro".

A terceira definição afirma que o *Goodwill* é "O valor capitalizado do excesso de lucros futuros estimados de um negócio acima da taxa de retorno de um capital considerado normal em uma atividade relacionada".

E, finalmente, a quarta definição considera *Goodwill* como "O excesso de preço de compra de um negócio acima ou abaixo do valor avaliado de seus ativos líquidos, exclusive o *Goodwill*".

3. 2 Compreensão do *Goodwill* ao longo do tempo

Encontram-se indícios na literatura da especialidade que, segundo Percy Dew Leake (apud Catlett, Olson, 1968, p. 8), o problema da avaliação do *Goodwill* é muito antigo e sua aplicação em decisões judiciais existe há muito tempo, sendo que o primeiro registro da utilização do termo data de 1571 na Inglaterra, " *I gyve to Jonh Stephen ... my whole interest and good will of my Quarrell (i.e. quarry)"*. Estas primeiras avaliações referiam-se a terra.

Segundo Preinreich (1936, p.316-329), que elaborou um estudo sobre as decisões judiciais no campo do *Goodwill*, as decisões proferidas foram sofrendo uma mudança gradativa partindo do valor relativo a terras, incluindo progressivamente o valor referente à localização do negócio, a clientela formada, a marca, a continuidade da empresa e, assim sucessivamente, até chegar ao conceito atual, que é o da tecnologia da informação.

Conforme Catlett e Olson (1968, p.38), os primeiros trabalhos na área contábil foram elaborados ainda no século XIX, datando de 1884 a publicação na revista *The Accountant* de William Harris intitulada *Goodwill*, referindo-se ao crescimento significativo do mesmo com o surgimento das sociedades por ações. Também em 1888 foi publicado no mesmo periódico, com o mesmo título, o trabalho de J. H. Bourne, referindo-se mais ao aspecto conceitual do *Goodwill*.

Contudo, o primeiro trabalho sistemático, tendo como tema central o *Goodwill*, surgiu em 1891, por intermédio de Francis More, que escreveu um artigo publicado na revista *The Accountant*, relacionado a avaliação do *Goodwill*, iniciando assim uma nova fase do *Goodwill*.

Em 1897, Lawrence R. Dicksee publicava em Londres *Goodwill and its treatment in accounts*, enfocando o assunto mais do ponto de vista do seu tratamento contábil e ressaltando os riscos de ativar o mesmo, propondo a imediata liquidação contra o patrimônio líquido nos casos em que ele obrigatoriamente tivesse que ser contabilizado, citando também a necessidade da inclusão da remuneração dos acionistas no cálculo.

Em 1898, Edwin Guthrie proferiu uma conferência, seguindo o pensamento de Dicksee, explicitando a forma adequada de ajustar o lucro líquido da empresa para se obter uma base apropriada para a avaliação do *Goodwill*. Esse trabalho também foi publicado na *The Accountant* .

Em 1909, Henry Rand Hatfield, professor de Contabilidade da Universidade da Califórnia e grande estudioso dos ativos intangíveis em geral, introduzia uma nova forma de cálculo do *Goodwill* em sua obra *Modern Accounting: its principles and some of its problems*, publicada em Nova York.

Em 1914, Percy Dew Leake apresentou um estudo que se constituiu em um grande esforço para a evolução do tratamento contábil do *Goodwill,* também publicado na *The Accountant*.

Cabe ainda destacar nessa breve revisão dos antecedentes históricos do *Goodwill*, o trabalho, considerado um marco no estudo contábil do *Goodwill*, que é o de Catlett, Olson, publicado em 1968 pelo AICPA, sob o título de *Accounting for Goodwill*.

3. 3 Natureza do *Goodwill*

A natureza do *Goodwill*, embora discutida há mais de um século por inúmeros estudiosos, conforme visto anteriormente, é muito controvertida, pois o valor do *Goodwill* está intimamente ligado a outros intangíveis não identificáveis. Contudo pode-se listar alguns dos fatores e condições que podem contribuir para o seu surgimento:

- *Know-how*;
- propaganda eficiente;
- localização geográfica;
- habilidade administrativa fora dos padrões comuns;
- treinamento eficiente dos empregados;
- relações públicas favoráveis;
- legislação favorável;
- crédito proeminente;
- condições monopolísticas;
- processos secretos de fabricação;
- fraqueza na administração dos concorrentes;
- clientela estabelecida, tradicional e contínua;
- prestígio e o renome do negócio;
- tecnologia de ponta;
- boas relações com empregados;
- associação favorável com outras companhias.

Corroboram com essa linha de raciocínio Catlett e Olson (1968, p.17-18), ao citar que o *Goodwill* é um termo de origem inglesa utilizado para designar o excesso de valor pago na aquisição de uma entidade sobre o valor justo do seu patrimônio líquido, que se justifica pelos seguintes fatores:

- administração superior;
- organização de vendas proeminente;
- fragilidade administrativa dos concorrentes;
- processos de fabricação diferenciados;
- bom relacionamento com empregados;
- propaganda eficaz;
- disponibilidades de linhas de crédito;
- treinamento de empregados;
- associações favoráveis com outras empresas;
- localização estratégica;
- descoberta de talentos ou recursos;
- legislação e condições favoráveis de tributos, entre outros.

Nesse sentido, Martins (1972, p.59) cita que a definição do conceito *Goodwill* engloba os seguintes fatores, que são determinantes para que uma empresa tenha lucros futuros em excesso a soma dos valores de seus ativos líquidos: "... *Know-how*, propaganda eficiente, localização geográfica, habilidade administrativa fora dos padrões comuns, treinamento eficiente dos empregados, relações públicas favoráveis, legislação favorável e condições monopolísticas".

Estes elementos possuem valor econômico e são conhecidos por *Goodwill*. Mas, pela falta de tangibilidade, ausência de custo, dificuldade de sua mensuração, sua subjetividade e pela discordância de seu próprio papel,

significado e definição, o mesmo não tem sido registrado pela contabilidade.

3. 4 Uma visão do *Goodwill*

O *Goodwill*, segundo Iudícibus (1997, p.205), é analisado sob as seguintes perspectivas:

a) excesso de preço pago na compra de um negócio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos;
b) nas consolidações, é o excesso de valor pago pela investidora por sua participação sobre os ativos da subsidiária;
c) valor atual dos lucros futuros esperados, descontados por seus custos de oportunidade (*Goodwill* subjetivo).

O verdadeiro *Goodwill* somente surgirá se os ativos e passivos das entidades adquiridas forem reavaliados por algum tipo de valor de mercado. Caso contrário, o *Goodwill* será uma mistura de "*Goodwill* puro" e de outras diferenças de avaliação.

Por conseguinte, *Goodwill* é aquele "algo mais" pago sobre o valor de mercado do patrimônio líquido das entidades adquiridas, devido a uma expectativa (subjetiva) de lucros futuros, em excesso de seus custos de oportunidade.

3. 5 Mensuração do *Goodwill*

A mensuração do *Goodwill* tem sofrido modificações ao longo do tempo, que podem ser sintetizadas nos três seguintes enfoques principais.

- Por meio de avaliação de atitudes favoráveis em relação à empresa. Neste enfoque, o *Goodwill* resulta de relações negociais vantajosas, boas relações com funcionários e atitudes favoráveis de clientes, que podem originar-se em função de uma localização estratégica, nome, reputação etc. Esse enfoque pressupõe que, quando é pago um valor superior aos valores individuais dos ativos líquidos de uma empresa, avaliados a valor de mercado, exclusive o *Goodwill*, esta diferença representa o pagamento por esses atributos anteriormente expostos que foram gerados pelos proprietários anteriores.
- Por meio do valor presente de lucros superiores. Segundo Hendriksen e Breda (1999, p.392), este é o enfoque predominante na literatura contábil e também o mais antigo. Neste sentido, o *Goodwill* representa o valor presente de lucros futuros esperados, acima daquilo que poderia ser considerado um retorno normal, também denominado de superlucros.
- Por meio de uma conta geral de avaliação. Neste enfoque, o *Goodwill* é considerado uma simples conta de fechamento. Todos os ativos possuem valor para a empresa em função do fluxo futuro de benefícios que serão gerados. Portanto, se houver um aumento da expectativa fluxos futuros de caixa, deve-se aumentar o valor dos ativos que geraram tal aumento e qualquer valor que subsista sem ser alocado é registrado como *Goodwill*. Quanto mais ativos forem sendo identificados, menor será o valor do mesmo e, no limite, o mesmo desaparecerá sendo substituído por ativos tangíveis e intangíveis identificados.

Corrobora com essa afirmativa Martins (1972, p.82), ao citar que: Em um ativo definido em termos econômicos não existe, portanto, lugar para o *Goodwill.* Em uma Contabilidade fundamentada dessa forma o *Goodwill* simplesmente não existe. A sua definição como repositório dos agentes desconhecidos ou não identificados não possui significado científico; representa um estado de impossibilidade momentânea de melhor especificação.

Diante deste cenário, Iudícibus (1997, p.213-214) cita que, teoricamente, pode-se tecer algumas considerações quanto ao tratamento contábil a ser dado ao *Goodwill*, quais sejam:

- manter intacto o seu valor;
- diminuí-lo do patrimônio líquido (lucros acumulados);
- amortizar o *Goodwill* em certo número de anos.

Conclusão

Iniciou-se este estudo apresentando a crescente importância que os intangíveis vêm assumindo no contexto atual e a necessidade de identificar a sua natureza, mensuração e as suas principais características.

Tendo em vista este objetivo, inicialmente elaborou-se um item denominado ativo intangível, onde foram destacados a definição, natureza, mensuração e principais itens que compõem este grupo, que formam uma das áreas mais complexas da Teoria da Contabilidade. Em um segundo momento foram abordadas a natureza e a mensuração do *Goodwill*, considerado o mais controvertido ativo intangível.

Ativo intangível: o que mudou?
"Lei 11.638/07-reforma das demonstrações contábeis".
Prof. MSc. Wilson Alberto Zappa Hoogi

Ativo intangível - Desenvolvimento:

Ainda que seja sutil uma mudança do intangível como parte do imobilizado, para um grupo especial, no ativo permanente, podemos ter, em alguns casos, significativa alteração na escrituração e divulgação de peças contábeis. Razão pela qual, nos atemos ao sentido e alcance da categoria "ativo intangível". No entanto, antes de adentrar no tema, considero muito importante, afastar o equívoco de que a nova lei trouxe ou gerou a obrigatoriedade de se contabilizar, o valor econômico de geração de lucros futuros ou do fluxo de caixa de uma marca internamente gerada ou criada pela própria pessoa jurídica.

Os festejados intangíveis são bens fixos e sem substância física, e vida econômica com duração, frequentemente subjetiva, tendo variações de valores em decorrência dos direitos que a posse assegura, com as consequentes vantagens competitivas e lucros, podendo ser adquiridos ou desenvolvidos internamente. Alguns destes ativos intangíveis podem ser identificados de forma autônoma, como uma marca comercial, as despesas pré-operacionais, os gastos de desenvolvimento e pesquisas, franchise e copirraite. Sendo que o goodwill tido como intangível, representa uma sinergia de vários itens que formam o principal atributo do estabelecimento.

De acordo com A NICii 38, um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física, detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para finalidades administrativas.

Segundo O inciso VI do art. 179 da Lei 6.404/76, no intangível, registram-se os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido a título oneroso.

No entanto, os ativos intangíveis são aqueles que representam, as marcas, o aviamento ou seja, o nave de negocio, os direitos autorais, as franquias, privilégios e encargos similares, incluindo adiantamentos para a sua aquisição, que não são os direitos contra terceiros, e expressando um valor cuja existência depende da possibilidade futura de produzir benefícios ou rendimentos.

Há intangível que não ocupa um lugar específico no espaço, mas podem adquirir valor econômico de extraordinária importância para uma célula social que venha a utilizá-lo.

Existe intangível que pode estar contido em ou sobre uma substância física tal como um disco compacto (no caso de software de computadores), documentação legal (no caso de uma licença ou patente) ou filme.

Os intangíveis, de um modo geral, têm a seguinte classificação: de geração externa e de geração interna. Os de geração externa são um gênero que se dividem nos seguintes tipos ou sub-grupos: tecnologia; comerciais e organizacionais. Os de geração interna têm as mesmas divisões do de geração externa, porém estes apresentam uma maior dificuldade na sua identificação e procedimentos de valorimetria. Ambos têm a seguinte característica: sua imaterialidade; e nem sempre podem ser atribuídos exclusivamente a uma determinada contabilidade. As avaliações econômicas têm uma participação de subjetividade por serem frutos de estimativas; legalidade; prazo de exploração; transferibilidade; o seu uso concomitante ou de forma compartilhada.

A Lei 11.638/07 também obriga a companhia a efetuar, periodicamente, análise para verificar o grau de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado, intangível e diferido. A CVM, no caso das companhias

abertas, já regulou essa matéria ao emitir a Deliberação CVM 527/07 aprovando o Pronunciamento CPC 01 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estando em linha com as normas internacionais de contabilidade (art. 183, § 3º).

E por derradeiro, considerando que a amplitude desta matéria é restrita e linear ao ativo intangível, sugiro que para as outras alterações criadas pela reforma na Lei 6.404/76, que são igualmente importantes, sejam feitas pesquisas ou leituras no meu livro: Lei das Sociedades Anônimas - comentada, com ênfase em temas destacados, e anotada nos demais temas inclusas as modificações da Lei 11.638/07, editora Juruá, 2008. Sendo que esta obra pode ser folheada eletronicamente, no site da editora. http://www.jurua.com.br.

i Wilson Alberto Zappa Hoog - Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Direito, Perito-Contador; Auditor, Consultor Empresarial, Palestrante, especialista em Avaliação de Sociedades Empresárias, escritor de várias obras de contabilidade e direito e pesquisador de matéria contábil, professor-doutrinador de perícia contábil, direito contábil e de empresas em cursos de pós-graduação de várias instituições de ensino e membro da ACIN - Associação Científica Internacional Neopatrimonialista, site: www.zappahoog.com.br.

ii Normas Internacionais de Contabilidade - foram criadas pela International Accounting Standard Board - IASB em inglês. É um conjunto de pronunciamentos contabilísticos internacionais publicados e revisados pelo IASB (International Accounting Standards Board). As IAS são tidas como uma base primária a contabilidade internacional. São adotadas por vários países, entre estes os países da Comunidade Europeia, em especial as demonstrações consolidadas. Teve o apoio de corporações contábeis da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido e USA. Com o principal objetivo de chegar a uma linguagem contábil única a nível mundial. As normas de contabilidade internacional têm com pressupostos básicos, o regime de competência e a continuidade da azienda. E como características das demonstrações financeiras: a clareza, relevância, confiabilidade, comparabilidade e o equilíbrio entre custo e benefício na preparação das demonstrações financeiras. Os elementos de composição das demonstrações financeiras são: o balanço Patrimonial; a demonstração de resultado; a demonstração de fluxo de caixa; as informações por segmento de negócio e as notas e as divulgações, e tem como princípios de avaliação dos elementos das demonstrações financeiras/contábeis: custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente.

iii O aviamento, aqui entendido, de forma restrita, como a capacidade de lucros ou benefícios futuros, internamente desenvolvida.

iv As Tecnologias compreende-se: as patentes; os segredos industriais tais como: fórmula, inventos, metodologias de produção; e os programas de computador.

v As Comerciais compreendem-se: Concessões e/ou permissões para a exploração de serviço público; os contratos de distribuição, representação, de concessão para a revenda de veículos automotores; de utilização de marcas; os direitos autorais e de edições de obras; franquias; direito de exploração de lavras e demais licenças e concessões. Desenvolvimento de fornecedores, carteira de clientes, treinamento e formação de mão-de-obra.

vi As organizacionais são: as despesas de instalação de uma sociedade, empresarial ou simples como as despesas pré-operacionais, as despesas de pesquisa e desenvolvimento e os Certificado Qualidade (ISO 9000).

vii Sua imaterialidade, esta característica, isoladamente, não é suficiente para definir um intangível, pois a faltam de uma substância física como o valor monetário de uma duplicata não indica que seja um intangível. Os ativos incorpóreos considerados intangíveis fixos, são os bens que não tem qualquer substância física, e geram direitos ou vantagens que representam benefícios econômicos para uma célula social.

viii Os intangíveis podem surgir como um complemento econômico, ao valor global de um empreendimento ou de um estabelecimento empresarial; é o caso do llave do negocio, a chave do negócio, que surge como um atributo do estabelecimento empresarial.

ix A atribuição de um valor, é uma previsão baseada na sua utilidade e gerarão de valor econômico, normalmente em combinação com outros ativos, uma vez que isoladamente o domínio de um intangível, não oferece uma utilidade. Por exemplo, uma marca de vinho que não for combinada com a produção de uvas e outros ativos de uma vinícola, por si só não gera resultado econômico ou adquire utilidade.

x A legalidade está ligada a uma proteção e regulação jurídica (marcas, fórmulas e inventos registrados no INPI, concessões, franquias, patentes, direitos autorais, bens sujeitos as relações contratuais).

xi Prazos fixos ou indeterminados, pois visualizam-se intangíveis de duração limitada, de um modo geral, às questões legais (marcas, patentes, bolsas pois podem cair no domínio publico) e outros cuja duração é indefinida, exigindo previsões periódicas das suas potencialidades de duração.

xii Os intangíveis, por serem em sua maioria uma entidade jurídica de direito e obrigações, podem ser transferido para terceiros individualmente (marcas, patentes, concessões), existindo exceções como os gastos organizacionais de manutenção do exercício de uma empresa.

xiii Uso concomitante ou compartilhado. Os intangíveis podem ter uma utilização simultânea por várias pessoas jurídicas distintas, uma franquia, pois vários requisitos podem ser cumpridos, sem se esgotarem. Os elementos tangíveis só podem ser utilizados por uma única pessoa. Por seu próprio limite de utilização. Por exemplo: um sistema de reservas (softwares) de um restaurante ou de um hotel, um programa de controle de processos judiciais de um perito, e assim por diante, podem ser usados por várias pessoas ou clientes potenciais, simultaneamente em locais distintos, enquanto ativos tangíveis como exemplo: um veículo, e uma mesa, não podem.

AVALIAÇÃO

Os direitos classificados no intangível devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor.

O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos são avaliados pelo valor transacionado, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica. (NBC 4.2.7.3.).

Resumindo:

1 Ativo

1.1 Classificação

1.1.1 Como passam a ser classificados os ativos?

Os Ativos agora passam a ser classificados em Ativos Circulantes e Ativos não Circulantes. Os Ativos não Circulantes passam a possuir os seguintes grupos:

Realizável a longo prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. (O Diferido deverá ser eliminado pela Medida Provisória a ser emitida brevemente, passando os itens que o compõem a ser baixados para o resultado ou reclassificados para o intangível).

1.1.2 Como fica a classificação do ativo para fins fiscais?

A classificação dos ativos, para fins fiscais, é a mesma que para fins contábeis. A única diferença é que não haverá a nomenclatura "Resultado Não Operacional" para fins societários, mas o conceito continua a existir para fins fiscais.

1.1.3 Um Software que está em desenvolvimento deve ser contabilizado em qual grupo do Ativo?

Se o software em elaboração for ser integrado a algum item do imobilizado, ele deve ser contabilizado em Imobilizado em Andamento (como, por exemplo, softwares para máquinas específicas). Caso esse software não seja vinculado a um imobilizado específico, ele deve ser classificado como Intangível em Andamento, dentro do grupo de Intangíveis. Entretanto, caso o software em desenvolvimento seja para comercialização, ele deve ser tratado como ativo especial, mantido no grupo de estoques.

1.2 Novas Contas

1.2.1 Quais as novas contas do Ativo?

Foram criadas as novas classificações do ativo conforme item 1.1. O grupo novo criado é o de Intangíveis.

1.2.2 Qual a nova divisão do Ativo Permanente? Qual o novo grupo formado?

O Grupo Permanente está sendo eliminado, passando seus componentes a serem classificados dentro do grupo Ativo Não Circulante. Uma alteração importante está vinculada à classificação de contas que anteriormente eram inseridas no grupo do Ativo Imobilizado, contas como marcas, patentes, concessões, direitos autorais e não autorais, a partir da Lei nº. 11.638, serão classificadas no novo grupo, Ativo Intangível.

1.3 Investimentos Temporários

1.3.1 Como devem ser classificados os investimentos temporários?

Os investimentos temporários devem figurar no Ativo Circulante. Isso não altera a classificação anteriormente existente.

1.3.2 Quais os novos critérios para avaliação dos investimentos temporários?

Para esses, a metodologia de avaliação dependerá do prazo esperado de suas vendas ou recebimentos, podendo as suas variações afetarem o resultado do exercício ou a conta de ajuste de avaliação patrimonial, dependendo do caso.

1.3.3 Como devem ser segregados os investimentos temporários?

Destinados à negociação imediata - investimentos temporários já destinados a serem negociados, ou seja, com sua negociação devidamente autorizada pela gestão da empresa.

Disponíveis para futura venda - se a empresa tiver aplicações financeiras destinadas para futura venda, mas essa venda não estiver ainda devidamente autorizada.

Mantidos até o vencimento – investimentos para os quais a empresa tenha intenção e capacidade financeira de manter até seu vencimento.

1.3.4 Como devo utilizar a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial para contemplar a variação do valor justo dos investimentos temporários?

Se a empresa tiver aplicações financeiras destinadas para futura venda, mas essa venda não estiver ainda devidamente autorizada, isso representa apenas uma intenção: assim, essas aplicações serão reconhecidas em duas etapas: primeiramente aplicam-se os juros e atualização monetária a que tiverem direito, contra o resultado do período. Após isso, seus valores são ajustados a seu valor de mercado. A contrapartida dessas últimas oscilações é que será na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido.

1.4 Investimentos Permanentes

1.4.1 Quais os novos critérios para avaliação dos investimentos permanentes?

Alteram-se as regras para a aplicação da Equivalência Patrimonial, devendo esse método ser aplicado para empresas coligadas e controladas, não mais existindo o conceito de relevância, e sim o conceito de influência significativa.

1.4.2 O que mudou na Equivalência Patrimonial?

Não foi modificado o conceito do que são empresas controladas, mas foi o do que são coligadas. Não há mais o limite mínimo de 10% e não existe mais a questão da relevância. Ou seja, o conceito de relevância, que era aplicável para efeito da avaliação por equivalência, não existe mais. Então, a partir de agora, todas as empresas controladas e todas as empresas coligadas devem ser avaliadas por equivalência patrimonial, sem levar em consideração o conceito da relevância. Notar que agora só são coligadas aquelas sociedades nas quais se tem participação em capital votante o suficiente para se ter influência significativa, mas sem se chegar ao grau de controle; presume-se que haja influência significativa se a participação for superior a 20% do capital votante.

1.4.3 O que é influência significativa?

O importante no processo de avaliação por equivalência patrimonial passa a ser a questão da influência na administração, ou a influência significativa. Configurará influência significativa quando houver, por parte do investidor, representação na diretoria, participação nos projetos da investida, na definição de políticas, inclusive relacionadas à distribuição de dividendos, ocorrer transações relevantes entre investidora e investida, intercâmbio de pessoal, fornecimento de tecnologia etc.

1.5 Ativo Intangível

1.5.1 Qual a finalidade desse novo grupo?

O grupo de intangível passa a ser formado por contas que estavam em outros grupos do Ativo Permanente, e novas transações, que representam bens incorpóreos, como por exemplo, as marcas, as patentes, os direitos de concessão, os direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de produtos novos, ágio pago por expectativa de resultado futuro (fundo de comércio, ou goodwill).

1.5.2 Marcas podem ser registradas no Ativo Intangível?

Marcas devem ser classificadas no Intangível, mas somente podem ser registradas quando de sua efetiva aquisição, ou pelo seu valor de custo de criação.

1.5.3 Posso registrar o goodwill no ativo Intangível?

O valor pago em na aquisição de uma entidade acima do seu valor patrimonial avaliado a valores de mercado deverá ser registrado no grupo dos Ativos Intangíveis com o nome de Ágio Pago por Expectativa de Rentabilidade Futura. Esse é o valor pago em função do nome, da reputação, da clientela sendo adquirida, do treinamento que essa empresa teve com relação aos seus vendedores ou da sua capacidade produtiva, de inovação em tecnologia, localização, fidelidade etc. Goodwill gerado internamente não pode ser contabilizado em nenhuma circunstância, somente o efetivamente adquirido de terceiros, normalmente na compra de uma outra sociedade.

1.5.4 As regras internacionais permitem o diferimento de gastos com pesquisas e desenvolvimento?

As normas do IASB permitem, mas não exigem, o diferimento dos gastos com desenvolvimento desde que a entidade cumpra uma série de exigências tais como a sua vinculação a produtos que gerarão receitas, teste do impairment etc. Porém, as normas internacionais não permitem o mesmo procedimento com os gastos com pesquisa, que devem ser integralmente lançados diretamente como despesa do resultado. Veja também item 1.6.

1.5.5 Qual deve ser a contabilização quando uma empresa recebe uma oferta de compra de sua marca?

Quando uma empresa recebe a oferta de compra de sua marca, ela não deve registrar nenhum tipo de intangível. Caso a marca seja adquirida por outra entidade, a vendedora irá baixar o valor existente no ativo contra o resultado (se algum valor estiver registrado), e o montante recebido, como receita. A empresa não pode, de forma alguma, registrar um intangível em seu Balanço Patrimonial somente por conta de proposta de compra ou até mesmo quando efetivada a venda da marca. Somente a compradora irá registrar a marca em seu ativo, pelo valor de custo.

1.5.6 Quando uma empresa deve contabilizar a "marca" como um Intangível?

Somente os valores incrementais efetivamente desembolsados para aquisição das marcas, ou para seu desenvolvimento, registros etc. é que podem ser contabilizados no ativo intangível. Eventuais valores de marcas esperados em negociações, ou até mesmo avaliados com base em laudos técnicos, não podem ser contabilizados.

1.6 Ativo Diferido

1.6.1 O Ativo Diferido irá existir até quando?

O Ativo Diferido desaparecerá com a Medida Provisória a ser emitida ainda em 2008. A Lei 11.638/07 ainda o permitiu, mas agora com um uso muito restrito com relação ao que existia na prática anterior. Dizia essa Lei que apenas as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuiriam efetivamente para o aumento do resultado de mais de um exercício social é que ficariam nesse grupo, e desde que esses gastos não configurassem mera redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Era um conceito bem mais restrito do que existia na Lei anterior, e agora simplesmente desaparece.

1.6.2 Onde deverão ser classificados os itens atualmente existentes no Ativo Diferido?

Algumas das despesas que vinham sendo classificadas como pré-operacionais no Diferido irão para o Imobilizado. Por exemplo, nas regras internacionais, quando se gasta para fazer treinamento de pessoas que irão

colocar um equipamento em funcionamento, tais gastos são incorporados ao custo do Imobilizado, já que, no fundo, fazem parte do processo de colocação do Imobilizado em condições de funcionamento. Tudo que se gasta, inclusive em testes de funcionamento, até que ele esteja pronto para operar, faz parte do custo do imobilizado. Já as despesas pré-operacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou relativos a toda a burocracia da organização da empresa, que também vínhamos classificando como despesas pré-operacionais, não mais, daqui para frente, serão ativadas: terão que ser descarregadas diretamente como despesas do exercício. As despesas com pesquisas também deverão ser baixadas contra o resultado.

1.6.3 Com a extinção do grupo de Diferido do ativo permanente, onde os gastos com desenvolvimento deverão ser ativados?

Os gastos com desenvolvimento poderão ser classificados no grupo do ativo intangível, dependendo do tipo de gasto. Veja também item 1.5.4.

1.7 Reavaliação de Ativos

1.7.1 Podem ser realizadas novas reavaliações?

Não. De 2008 em diante, não é mais permitido se fazer qualquer tipo de reavaliação.

1.7.2 Como devem ser tratados os saldos das reavaliações existentes?

Os saldos que existem atualmente nessas reservas podem, durante o exercício social de 2008, ser simplesmente revertidos, eliminados contra os respectivos ativos.

Se isso não for feito, os saldos atualmente existentes continuarão figurando no balanço e serão realizados, ou seja, transferidos para lucros ou prejuízos acumulados, à medida que os respectivos ativos forem sendo baixados, como já é a prática tradicional.

1.7.3 As empresas que não estão obrigadas a seguir a Lei no 11.638/07 podem continuar realizando a reavaliação de ativos?

As sociedades limitadas tributadas pelo lucro real são obrigadas a seguir a lei das S/A, logo não podem fazer reavaliações. Quanto às demais limitadas e demais entidades, depende de legislações específicas, quando houver. O Código Civil também não reconhece a figura da reavaliação. Assim, em princípio, essa figura está proibida em todo o território nacional.

1.7.4 Como fica a tributação das reavaliações existentes?

Os procedimentos tributários para as reservas de reavaliação não são alterados. As baixas da reserva de reavaliação continuam tributáveis.

LEI 11.637/08 E DA MEDIDA PROVISÓRIA 449/08: PORQUE OPTAR (OU NÃO) PELO RTT

1. Introdução

A Medida Provisória n. 449/08, recém editada, contém regras sobre a neutralidade tributária cogitada pela Lei n. 11.638/07. Para atingir essa propalada neutralidade, a referida MP deu aos contribuintes do IRPJ a opção pelo RTT – Regime Transitório de Tributação, regime segundo o qual os efeitos tributários decorrentes da aplicação da nova Lei (e dos artigos 37 a 39 da própria MP) e dos atos editados pela Comissão de Valores Mobiliários, deixariam de ser considerados nos anos de 2008 e 2009, aplicando-se a legislação tributária em vigor em 31 de dezembro de 2007. Assim, o contribuinte pode optar pelo RTT ou então pode considerar, já em 2008, todos os efeitos tributários decorrentes dos citados atos normativos. Em suma: se não optar pelo RTT, o sujeito passivo estaria a renunciar à neutralidade cogitada.

Abaixo apresento um esboço de um guia para orientar a opção (ou não) pelo RTT, em face do meu entendimento acerca dos efeitos tributários da Lei n. 11.638/07 e da MP 449. Adianto que reproduzo aqui as considerações que constam de um livro de minha autoria, que está à venda nas melhores casas do ramo, denominado "Efeitos Tributários da Lei n. 11.638/07". 1. ed. Edição do Autor, 2008. Para facilitar a exposição, faço menção aos grandes grupos do Balanço Patrimonial, tal como fiz no citado livro.

Advirto que entendo que o RTT aplica-se somente ao cálculo do IRPJ em 2008 e 2009. Portanto, esta circunstância deve ser considerada em qualquer análise.

2. Ativo circulante e de longo prazo

Para as contas de destes grupos, a Lei n. 11.638/07, com as modificações previstas nos artigos 37 a 39 da MP 449, traz duas novidades.

A primeira novidade diz respeito à avaliação de ativos e passivos a preço justo com registro em conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido. Na redação original da Lei n. 11.638, a expressão "valor justo" não era mencionada, mas era feita referência ao valor de mercado (parágrafo 3º do artigo 182 e alínea "a" do inciso I do artigo 183, ambos da Lei n. 6.404/76). A segunda novidade trata da introdução, em texto de lei, do critério de mensuração de ativos e passivos com base no "valor presente".

O registro em conta de AAP (Ajuste de Avaliação Patrimonial), por ser feita diretamente em conta de Patrimônio Líquido, não interfere em contas de resultados, de modo que – em princípio – os registros contábeis não produziriam efeito tributário algum. O eventual efeito ocorreria por ocasião da efetiva realização do ganho ou perda, com o que ocorreria a baixa contábil na conta de AAP.

Ocorre, porém, que o AAP pode produzir um efeito interessante se for refletido por equivalência patrimonial. Imagine o caso de uma sociedade investidora que detém ações ou quotas de uma sociedade (investida) que tem valores registrados em AAP: a investidora deverá contabilizar o reflexo desse valor em conta de resultado haja vista que a Lei não manda reproduzir – na investidora – a conta de AAP, como reflexo do Patrimônio Líquido da investida. Esse fato causa um efeito no momento em que o investimento vier a ser alienado ou baixado antes da total realização do AAP, na investidora, ao modo do que ocorria com a Reserva de Reavaliação, com a diferença que o efeito pode ser credor ou devedor. Esse efeito poderá ocorrer tanto para quem opte ou para quem não venha a optar pelo RTT. Trata-se de um efeito que decorre de uma lacuna da legislação e, segundo me parece, ninguém pode ser apenado por usar essa lacuna a seu favor.

As questões em torno dos efeitos tributários dos ajustes a valor presente são igualmente complexas. Os ajustes decorrentes de ativos são considerados como despesas e os derivados de passivos são considerados como receitas e a legislação tributária é absolutamente omissa a respeito de ambos.

Em relação às despesas será necessário investigar o caráter jurídico do mesmo, para se verificar há identidade com uma provisão ou não. De minha parte, considero que não se trata de provisão haja vista que, no ordenamento jurídico brasileiro, as provisões visam a permitir o registro de riscos, encargos e perdas em ativos, e o ajuste a valor presente não se amolda a nenhum desses conceitos. No que tange à receita, considero que a mesma não é considerada disponível, e, portanto, não poderia ser tributável pelo IRPJ em face do disposto nos artigos 43 e 44 do CTN. Para o PIS/PASEP e COFINS, considero que não há, no caso, receita auferida. No entanto, não excluo a possibilidade de que considerar tais cifras como receita disponível por equiparação em razão da disponibilidade potencial dos valores para os sócios ou acionistas. Essa última consideração não consta do meu livro que acima referi, de modo que é uma evolução (ou seria uma involução?) do meu pensamento.

Avaliação final: A opção pelo RTT é irrelevante em relação aos valores registrados em AAP; todavia, a opção não será benéfica para quem tem Ativos sujeitos a ajustes ao valor presente superiores aos passivos, desde que possa considerar como despesa dedutível e não como mera provisão. Eu, como disse e escrevi, não tenho dúvidas em dizer que tal ajuste não tem o caráter de provisão.

3. Ativo imobilizado

Três são as novidades neste grupo: (a) uma "cisão" do conceito para diferenciar bens tangíveis dos intangíveis, com a criação do sub-grupo Intangível, na forma do item VI do artigo 179 da Lei. 6.404/76; (b) a instituição do critério de avaliação com base na análise de recuperação de valores (imparidade) para registro imediato de perda ou de ajuste das taxas de depreciação, na forma do disposto no parágrafo 3º do artigo 183 da Lei n. 6.404, com modificações da Lei n. 11.638 e MP 449; e (c) a determinação do registro de bens de propriedade alheia (item IV do artigo 179 da Lei n. 6.404).

A criação do Intangível não interfere imediatamente no resultado do pe-

ríodo, de modo que não existem efeitos imediatos decorrentes dessa mudança que possam interferir na opção ou não pelo RTT. Há um problema no campo do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos porquanto a legislação admite certos créditos relacionados aos bens do Ativo Imobilizado. Pressupondo que podem existir insumos de caráter intangível, o direito ao crédito deve ser admitido de acordo com a significação atribuída à expressão "Ativo Imobilizado" que constava da lei societária no momento da edição da lei que outorga o direito ao crédito por simples remissão.

Da constatação de ocorrência de imparidade podem advir duas consequências: (a) o registro imediato de perda (a Lei não menciona o registro de eventual ganho, que equivaleria a uma "reavaliação"); ou, (b) o ajuste das taxas de depreciação ou amortização. Para uma boa escolha entre a opção ou não pelo RTT é necessário determinar o caráter jurídico da perda mencionada na Lei.

Essa perda – como o próprio nome diz – é definitiva e, portanto, não se trata de mera provisão, razão pela qual considero que trata-se de parcela dedutível com fulcro no artigo 418 do RIR/99. Considero que a Lei presume a perda com base na ideia de obsolescência econômica. O ajuste da taxa de depreciação, para fins fiscais, é regulado no artigo 310 do RIR/99. Logo, quem não optar pelo RTT pode considerar a perda dedutível se a mesma estiver em consonância com o artigo 418 do RIR e pode aproveitar a dedução dos ajustes de taxas de depreciação, se for o caso, com fulcro no artigo 310 do mesmo diploma normativo.

No que tange aos bens de propriedade alheia, há uma diferença significativa introduzida pela Lei n. 11.638. A referida Lei determina, por exemplo, que os bens adquiridos sob a forma de arrendamento mercantil constitui Ativo Imobilizado da arrendante, de modo que – do ponto de vista societário – não é possível o registro como despesa do valor das contraprestações. Em termos de IRPJ, a mudança tende a ser irrelevante posto que o valor registrado no Ativo será amortizado no prazo contratual de utilização do bem, de modo que há uma tendência entre efeitos equivalentes no resultado entre o procedimento anterior e o atual. No citado livro eu afirmei que os valores seriam "depreciados" de acordo com as taxas normais pertinentes aos bens segundo a sua natureza ou uso. Mudo minha opinião para considerar que o correto é amortização dos valores pelo prazo de uso do bem; a depreciação só ocorrerá quando da eventual aquisição do direito de propriedade. Entendo que para fins de apuração do PIS/COFINS não cumulativos, o crédito que é admito por lei deve continuar a ser feito com base no valor das contraprestações, devendo o contribuinte instituir controles para não incorrer em duplicidade pelo cômputo do valor amortizado.

Avaliação final: A opção pelo RTT não será benéfica para o contribuinte que tenha perdas a serem contabilizadas em virtude do juízo de imparidade no pressuposto de que os valores imputados aos resultados são dedutíveis, como defendo. A opção será irrelevante em relação aos bens de propriedade alheia, pois o valor amortizado, acrescido dos encargos financeiros incidentes sobre a obrigação, tende a ser idêntico – em termos de resultado – ao valor das contraprestações que podem – para fins fiscais – ser registradas diretamente como custo ou despesa ou, ainda, mediante ajuste no LALUR.

4. Ativo diferido

A Lei 11.638 diminuiu o espectro material do Ativo Diferido e a MP 449 completou a tarefa, banindo o grupo do sistema contábil brasileiro para o futuro, na medida em que revogou o item V do artigo 179 da Lei n. 6.404/76. Curiosamente, não foi revogado o item VI do artigo 183 da mencionada Lei.

Com as mudanças, em princípio, os valores registrados neste grupo devem ser imediatamente imputados ao resultado. A MP 449, no entanto, por intermédio do artigo 37, introduziu uma regra transitória, criando o artigo 299-A da Lei n. 6.404/76. Esse preceito estabelece o seguinte: "Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3o do art. 183". O conceito de Ativo Diferido constante do texto é, na minha opinião, aquele constante da Lei n. 11.638, que compreende os gastos pré-operacionais e os decorrentes e reestruturação que contribuirão efetivamente para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acrescimo na eficiencia operacional.

Do ponto de vista tributário, - para quem não vier a optar pelo RTT - é necessário observar o disposto nas regras do artigo 325, item II, alíneas "a" a "há", do RIR/99, de modo que os débitos ao resultado em virtude da aplicação da nova Lei – exceto o decorrente do juízo de imparidade – deverão ter a sua dedução aferida em função daquele preceito. Portanto, é o juízo de imparidade – em cada caso – que guiará a opção pelo RTT ou não. Para relembrar, os valores baixados (imputados ao resultado) em virtude da lei societária não produzem efeitos para os optantes do RTT: todavia, para aqueles que não fizerem a opção, a dedução poderá ser feita com eventual prova de imparidade, na forma do artigo 183, parágrafo 3º da Lei n. 6.404/76 e artigo 418 do RIR/99.

Chamo atenção para o fato de que em algumas alíneas do item III do artigo 325 do RIR/99, há uma clara opção entre o registro de certas cifras em conta do Ativo Diferido ou diretamente em despesas (ou custos); nestas circunstâncias, considero que se o valor poderia ter sido levado diretamente à despesa quando esta foi considerada incorrida, a dedução (desde que observados todos os critérios de normalidade, comprovação etc.) é autorizada. Afinal, trata-se de uma faculdade que não pode ser modificada senão por justo motivo em função do princípio da uniformidade, que deixa de ser aplicável em virtude do novo quadro normativo instaurado.

Avaliação final: A opção pelo RTT não é recomendável para quem tem valores a serem baixados por imparidade que, segundo defendo, podem ser imediatamente deduzidos. O eventual benefício, como já disse em outro lugar, é apenas de caráter temporário (financeiro).

5. Investimentos

Em relação aos investimentos a Lei n. 11.638 modifica os critérios para determinar quais os investimentos devem ser avaliados ou não pelo método da equivalência patrimonial. Esses critérios são diferentes daqueles previstos na legislação tributária, de modo que pode haver diferença de efeitos fiscais quando se cogita da opção pelo RTT ou não.

O registro do resultado da equivalência patrimonial não tem – em princípio – efeito fiscal algum, posto que a receita é não-tributável e a despesa não-dedutível. Todavia, não deve ser olvidado que as autoridades fiscais chegaram a considerar que o registro de equivalência patrimonial para investimento não sujeito ao método em razão de norma tributária caracteriza "reavaliação espontânea" imediatamente tributável. Essas autoridades erram porquanto o efeito fiscal, se houver, só ocorrerá em caso de alienação do investimento e pode ser favorável ou desfavorável ao contribuinte.

Em relação aos investimentos, deve ser lembrada a existência de norma da CVM (Instrução Normativa 285/98) que diz que o ágio ou deságio é somente a parcela do preço que ultrapassar o valor dos bens avaliados a preços de mercado. Do ponto de vista de tributário esse critério não é aplicável, exceto se os valores de mercado estiverem contemplados no Balanço Patrimonial da investida em virtude de lei ou contrato. Para fins fiscais, ágio ou deságio é fixado em função do valor do patrimônio líquido, sendo admitidos ajustes para corrigir disparidades entre práticas contábeis não comuns.

Deve ser relembrada a questão, acima exposta, do efeito do AAP para fins de cálculo da equivalência patrimonial.

Avaliação final: As questões em torno dos investimentos tendem a ser irrelevantes para fins de opção ou não do RTT. Eventual efeito só se verificará por ocasião da baixa de investimentos; todavia, persiste o risco de autuação em virtude da adoção do método da equivalência patrimonial para investimentos que não estão entre os referidos pela legislação societária. Esse risco, para mim, não existe enquanto o investimento não for alienado ou baixado; todavia, não se pode confiar no fisco, que tende a adotar a interpretação que melhor atenda aos seus interesses.

6. Reservas

Para os optantes do RTT, as questões tributárias em torno das Reservas de Doações (do Poder Público); de Subvenções para Investimentos e do valor correspondente ao prêmio na emissão de debêntures, foram resolvidas na MP 449.

Quem não optar pelo RTT fica sem possibilidade de adotar as citadas

regras introduzidas pela MP 449 que levam à não-tributação – pelo IRPJ – dos valores decorrentes de tais cifras. Há aqui um problema sobre o qual discorri longamente no livro sobre o qual tenho falado: considero que o artigo 38 do Decreto-lei n. 1.598/77 não foi revogado para os contribuintes não sujeitos ao RTT e, portanto, considero que tais valores continuam sendo não-tributáveis.

Avaliação final: Quem tem incentivos fiscais de redução ou isenção de tributos que estejam vinculados a investimentos deve optar pelo RTT a menos que o fisco esclareça – para os não optantes – acerca da vigência ou não do artigo 38 do Decreto-lei n. 1.598/77. Tenho defendido a tese de que esse artigo está em vigor e que os valores recebidos não são tributáveis.

7. Juros sobre o capital

A Lei n. 11.638 introduziu regras para reconhecimento de receitas e despesas (inclusive custos e perdas de capital) que podem, em certas circunstâncias, afetar o valor do resultado que seria obtido pela aplicação das regras em vigor antes do seu advento. Portanto, se o resultado pode ser modificado, significa que o Patrimônio Líquido será igualmente modificado. Essa constatação traz emergir a questão dos eventuais efeitos para fins de cálculo e dedução dos Juros sobre o Capital, de modo que surge a dúvida se a base de cálculo dos juros deve ser o Patrimônio Líquido no conceito antigo (apurado de acordo com as normas anteriores à Lei n. 11.638) ou o novo, que contempla as modificações da citada Lei, da MP 449 e de atos da CVM.

Em relação ao Patrimônio Líquido, a Lei n. 11.638/07, se comparada com o ordenamento vigente antes do seu advento, pode trazer efeitos de pelo menos duas naturezas: (a) em primeiro lugar, os efeitos decorrentes da antecipação ou adiamento do reconhecimento de receitas e despesas (custos e perdas de capital); e, (b) em segundo lugar, os efeitos decorrentes do registro de valores em AAP. Há cifras que apenas "mudam de lugar" sem alterar o Patrimônio Líquido, como é caso dos valores que eram registrados em Reserva que passam a ser considerados como receitas para quem não opta pelo RTT. Nestes últimos casos, o efeito final é o dos tributos que deveriam ser pagos acaso se admita que os valores sejam tributáveis.

Pois bem, a lei tributária diz que os juros sobre o capital próprio podem ser contados sobre as "contas do Patrimônio Líquido" e não adota um conceito próprio de Patrimônio Líquido, na medida em que faz explícita referência ao conceito existente ordenamento jurídico societário. A lei tributária faz, neste caso, simples remissão, seguida de normas de ajustes ao dado pré-estabelecido (o conceito de Patrimônio Líquido).

Para quem optar pelo RTT, que foi erigido com a finalidade de implementar a neutralidade cogitada no texto origina da Lei n. 11.638, esses efeitos podem ser considerados como integrantes do campo material da norma do artigo 16 da MP 449, de modo que não seria absurdo considerar que eles deveriam ser expurgados do valor do Patrimônio Líquido para fins de cálculo e dedução dos juros sobre o capital próprio. Para quem não optar pelo RTT, o expurgo não seria necessário em razão do fato de que esses valores integram o Patrimônio Líquido a que se refere a Lei tributária e não há norma específica a respeito dos ajustes desta natureza.

Avaliação final: A decisão, neste caso, depende do volume e da natureza dos ajustes (credores ou devedores) determinados pela nova Lei e que não podem ser considerados pelos optantes do RTT. Quem tiver de registrar valores que acrescem o Patrimônio Líquido e desejar pagar juros sobre o capital não deve optar pelo RTT.

8. Lucro da exploração

A Lei (MP 449) é absolutamente omissa a respeito do que deve ser feito por aquele que vier a optar pelo RTT e gozar de incentivos calculados com base no lucro da exploração.

Para os optantes do RTT, aplicando-se a regra da neutralidade, os ajustes credores e devedores devem ser expurgados na determinação do lucro da exploração. Para quem não optar pelo RTT nenhum ajuste deve ser feito, salvo em relação às parcelas já previstas em lei, como são, por exemplo, os resultados não-operacionais.

Avaliação final: O que pode definir ou não a opção pelo RTT ou pelo outro regime de tributação é o volume e a natureza dos ajustes determinados pela citada Lei 11.638 e alterações ou decorrências posteriores. Edmar Oliveira Andrade Filho

34. CONTABILIZAÇÃO DE VENDAS, COMPRAS, DEVOLUÇÕES, ABATIMENTOS, DESPESAS E RECEITAS OPERACIONAIS E OUTRAS RECEITAS E DESPESAS.

COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS

As operações com mercadorias se constituem na principal operação das empresas comerciais e industriais. É por meio dessas operações que as empresas atingem o seu objeto social.

Essas operações envolvem sempre um comprador (cliente) e um vendedor (fornecedor).

CUSTO DE AQUISIÇÃO

O custo das mercadorias adquiridas para revenda é composto pelo valor pago ao fornecedor (líquido de impostos recuperáveis) mais os gastos com frete e seguro necessários para a colocação das mercadorias no estabelecimento da empresa adquirente.

Os impostos recuperáveis, pagos na aquisição de mercadorias pagos na aquisição de mercadorias são aqueles cujo valor a empresa adquirente pode creditar, nos livros fiscais próprios , para ser deduzido do valor do imposto da mesma espécie devido sobre a revenda de mercadorias. Os que normalmente são pagos na aquisição de mercadorias, agregados ao preço, são o ICMS e, no caso de mercadorias adquiridas por comerciante atacadista equiparado ao industrial é o IPI.

REGISTRO DE AQUISIÇÃO

As mercadorias adquiridas para revenda são registradas em conta de estoques, no ativo circulante, pelo valor do custo de aquisição, líquido dos impostos recuperáveis, que são registrados em conta própria, no ativo circulante, ou diretamente em contas de impostos a pagar no passivo circulante.

REGISTRO DE FRETE

Deve integrar o respectivo custo de aquisição. Quando cobrado diretamente pelo vendedor, o frete não oferece nenhuma dificuldade, porque seu valor, já vem destacado na nota fiscal e integra o valor total da venda. Entretanto, quando o frete for pago a terceiros (transportadores), deve ser providenciada sua agregação ao custo de aquisição.

Condições de contratação

- FOB (Frete Free on Board) – Fretes e demais despesas acessórias por conta do comprador.
- CIE (Cost Insurance Freight) – Frete e demais despesas acessórias por conta do devedor.

CONTROLE DE ESTOQUE E APURAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

O controle da movimentação do estoque numa empresa comercial é de fundamental importância.

A legislação do imposto de renda prescreve que o custo das mercadorias vendidas será determinado com base no registro permanente de estoque, ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro inventário, no fim do período base (caput do art.289 do RIR / 99).

REGISTRO DE VENDAS

O registro da operação de venda de mercadorias consiste no reconhecimento da receita obtida , na apropriação dos impostos incidentes sobre a venda e na baixa no estoque, com o reconhecimento do custo das mercadorias vendidas (caso a empresa mantenha controle permanente de estoques).

O registro da venda é feito em conta de receita, no resultado, e tem como contrapartida conta do ativo circulante, que no caso de venda a prazo será a conta clientes ou duplicatas a receber, e no caso de venda à vista será a conta disponibilidades que receber o numerário correspondente à venda (caixa ou balanço).

CONTABILIZAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE VENDAS

Impostos sobre vendas:

- IPI – Contribuinte: Industrias (não cumulativo)
- ICMS – Contribuinte: Industrias/Comércio (não cumulativo)
- PIS – Contribuinte: todas as empresas.
- COFINS – Contribuinte: todas as empresas.

Os tributos que incidem proporcionalmente sobre o faturamento da empresa, tais como o ICMS, o PIS/PASEP, a COFINS e outros, devem ser registrados em contas próprias de resultado, cujos saldos, na demonstração de resultado, aparecem como parcelas redutoras da receita bruta para a determinação da receita líquida.

ICMS E IPI SOBRE VENDAS

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços (ICMS), normalmente, têm seus respectivos montantes destacados no documento fiscal, fazendo, inclusive parte do valor da nota. Nos casos de venda a varejo, para consumidor final, nem sempre esses impostos são destacados.

PIS/PASEP E COFINS SOBRE VENDAS

O PIS/PASEP e a COFINS também são tributos incidentes sobre as vendas, apesar de não serem destacadas na nota fiscal como ocorre com o ICMS e o IPI.

Os valores das contribuições PIS?PASEP e COFINS incidentes sobre a receita de vendas serão de debitados em contas próprias de resultado, tendo como contrapartida contas de passivo circulante.

DEVOLUÇÃO DE COMPRAS - REGISTRO CONTÁBIL

A identificação dos valores que deverão ser contabilmente registrados nos casos de devolução de compras a fornecedores exige 3 informações distintas:

1 - o valor da Nota Fiscal de devolução - é o preço de aquisição da mercadoria devolvida que consta da Nota Fiscal de compra;
2 - o valor que compõe o estoque - é o valor pelo qual a mercadoria foi registrada nos estoques, que geralmente têm agregados ao preço de compra da mercadoria outros valores, tais como valor de seguros, valor de fretes e outros, por vezes apropriados de forma indireta devido às características das mercadorias ou do próprio gasto;
3 - o valor dos tributos recuperados - é o valor do é o valor do ICMS, IPI, PIS e COFINS que a empresa se credita pela entrada da mercadoria.

Exemplo:

No dia 10.11.2003, a empresa efetuou uma compra de 100 unidades de determinada mercadoria pelo valor total de R$ 12.195,12, incluindo 18% de ICMS sobre esse preço. Não houve recuperação de outros tributos.

A contabilização da compra foi procedida da seguinte forma:

a) Pela entrada da mercadoria no estoque da empresa:

D - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R$ 10.000,00
D - ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	R$ 2.195,12
C – Fornecedores (Passivo Circulante)	R$ 12.195,12

b) Pelo registro do frete da mercadoria:

Considerando-se que o valor do frete foi de R$ 2.272,72, com a incidência de ICMS à alíquota de 12%, que gera um crédito de imposto no valor de R$ 272,72, teremos o seguinte lançamento:

D - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R$ 2.000,00
D - ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	R$ 272,72
C - Fretes a Pagar (Passivo Circulante)	R$ 2.272,72

No dia 05.12.2003 foram devolvidas 40 unidades correspondentes ao lote comprado em 10.11.2003.

O valor registrado na contabilidade em 10.11.2003, referente à entrada das 100 unidades, engloba o valor do preço da mercadoria constante da Nota Fiscal de Entrada líquido do ICMS e do valor do frete, também líquido do ICMS, incorrido no transporte da mercadoria.

Contabilização das operações de estoque relativas à devolução:

1 - Registro da Nota Fiscal de devolução no valor de R$ 4.878,05 (40 unidades x R$ 121,95) com incidência de 18% de ICMS:

D - Fornecedores (Passivo Circulante)	R$ 4.878,05
C - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R$ 4.000,00
C - ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	R$ 878,05

2 - Registro da transferência do valor do frete correspondente às 40 unidades devolvidas para despesa operacional (R$ 2.000,00 ÷ 100 x 40 = R$ 800,00):

D - Despesa de Frete (Resultado)
C - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)
R$ 800,00

DESCONTOS OU ABATIMENTOS INCONDICIONAIS

Descontos ou abatimentos incondicionais são as parcelas redutoras do preço de Compra, quando constam na Nota Fiscal de Compra e não dependem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.

DESPESAS OPERACIONAIS

São considerados despesas operacionais, redutoras da receita bruta para fins de apuração das receita líquida, tais, como:

- ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações;
- ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza;
- IVV – impostos sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos;
- IE – imposto de exportação;
- COFINS – contribuição para financiamento da seguridade social, antigo FINSOCIAL (fundo de investimento social);
- PIS – programa de integração social, na parcela incidente sobre a receita bruta de vendas e serviços;
- OUTROS – taxas que guardam proporcionalidade com o preço de venda e a quota de contribuição, ou retenção cambial, devida na exportação.
- O IPI (imposto sobre produtos industrializados) não constitui nem receita; o seu controle será efetuado por meio de contas patrimoniais.

RECUPERAÇÃO DE IMPOSTO

- são recuperáveis os impostos não cumulativos, ou seja, aqueles em que se abatem, em cada operação, o montante dos impostos cobrados nas anteriores. Note que os impostos recuperáveis (ICMS e IPI) devem ser excluídos do custo de aquisição das mercadorias para revenda e da matéria-prima.
- IPI RECUPERÁVEL
- o IPI sendo cobrado à parte dos preços de compra e venda, também, deve ser contabilizado à parte dos respectivos preços. Portanto, quando recuperável o referido tributo, não constitui despesa e nem receita, devendo ser escriturado conforme demonstrado na conta IPI à recuperar.
- O IPI incide sobre o valor total da operação, que compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Os descontos, ainda que incondicionais, não podem ser deduzidos do valor da operação (lei nº 7.798 de 10-07-89);
- O ICMS incide sobre o valor bruto menos o desconto incondicional obtido.
- As vendas canceladas, na hipótese de se referirem às vendas contabilizadas em exercício anterior ao da devolução, deverão ser consideradas como despesas operacionais (despesas de vendas) do exercício em que ocorreram e não como deduções da receita bruta.
- O ICMS é um imposto que integra a sua própria base de cálculo imposto por dentro), ou seja, no preço de venda ou compra já está embutido o valor do ICMS destacado; logo, a sua alíquota efetiva é superior à nominal.
- ICMS E IPI NÃO-RECUPERÁVEIS

- A parcela do IPI deve ser incluída na base de cálculo do ICMS quando o produto for destinado a uso e consumo do adquirente, ainda que este seja contribuinte do imposto.
- A lei complementar nº 87, de 13-09-1996, introduziu alterações no tratamento tributário do ICMS na compra de bens para uso ou consumo da pessoa jurídica que, a partir de 1998, será recuperável.
- DEVOLUÇÃO DE COMPRAS – representa uma saída de mercadorias registrada em livro fiscal denominado registro de saída e, nessa hipótese, haverá o débito (dívida do imposto correspondente).
- DEVOLUÇÕES DE VENDAS – representa uma entrada de mercadorias registradas em livro fiscal denominado registro de entradas e, nessa hipótese, haverá o crédito (direito de recuperar) do imposto correspondente.
- Ao final de cada decêndio (IPI) ou mês (ICMS), a empresa efetuará a apuração do imposto (a recolher ou recuperar) nos livros fiscais denominados registros de apuração do IPI. Na contabilidade, efetuará a transferência dos saldos das contas IPI/ICMS a recolher para IPI/ICMS a recuperar (no caso de existência de crédito – imposto a recuperar) ou de IPI/ICMS a recuperar para IPI/ICMS a recolher (no caso da existência de débito – imposto a recolher).
- VENDAS CANCELADAS DE PERÍODOS ANTERIORES
- não devem afetar a apuração do resultado bruto do atual período. A devolução de períodos anteriores não tem relação com as vendas efetuadas neste período; portanto, não deve ser considerada como "redutora da receita bruta", mas sim como "despesa operacional" corresponde ao período em que se efetivou a devolução.
- Caso a pessoa jurídica adote o inventário periódico, não deverá efetuar o lançamento C, pois, ao final do período-base, quando da contagem física do estoque final, levará em consideração a entrada da mercadoria correspondente à citada devolução.
- FRETES NAS DEVOLUÇÕES DE COMPRAS E VENDAS
- DEVOLUÇÃO DE VENDAS – **pela empresa vendedora que assumiu o pagamento do frete na devolução –** são tratados como despesas operacionais do período em que foram incorridos, independentemente do período em que foram efetuadas as devoluções.

- DEVOLUÇÃO DE COMPRAS – **pela empresa que assumiu o pagamento do frete incidente sobre a compra –** os fretes devem ser considerados como despesas operacionais do período a que corresponder a devolução. No caso de inventário permanente, os fretes deverão ser baixados do estoque, creditando-se a respectiva conta. No caso de inventário periódico, o crédito deverá ser efetuado na conta frete sobre compras ou diretamente na conta de compras.
- objetivos da contabilidade – a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.
- A convenção da objetividade – Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e processos objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis.
- A convenção da materialidade – O contador deverá, sempre, avaliar a influência e a materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil.
- A convenção do conservadorismo – Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...
- A convenção da consistência – A contabilidade de uma grande entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível.

Princípios e convenções contábeis

- Princípio da entidade – o princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, ma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
- Princípio da continuidade – a continuidade ou não da entidade, bem como sua vida estabelecida ou provável, devem ser considerados quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.
- Princípio da oportunidade – refere-se, simultaneamente, à tempestividade, à integridade do registro das mutações patrimoniais, determinando que este seja feito no tempo certo e com a extensão correta.
- Princípio do registro pelo valor original – os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior , expressos a valor presente na moeda do país, que são mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurem agregações ou decomposições no interior da entidade.
- Princípio da atualização monetária – os efeitos do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.
- Princípio da competência – as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
- Princípio da prudência – determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo, e o maior para o passivo, sempre que se apresentam alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.
- adiantamentos : são pagamentos ou recebimentos por conta do que será devido por obrigação ou recebido por direito, efetuado antes dos respectivos vencimentos. Exemplos: adiantamentos a fornecedores por conta do futuro fornecimento do bem; adiantamento feito por clientes por conta de vendas que serão efetivadas no futuro; adiantamento de salários aos empregados. São deduzidos dos pagamentos ou recebimentos finais.
- Despesas operacionais – gastos pagos incorridos pela pessoa jurídica para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas de encargos operacionais admitidas como dedutíveis perante a legislação do imposto de renda são as usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa.
- Despesas com vendas – valores pagos ou incorridos para a promoção, colocação e distribuição das mercadorias ou produtos, e os riscos assumidos com vendas.
- Despesas gerais e administrativas – valores pagos ou incorridos para a direção ou gestão da empresa.
- Despesas financeiras- gastos pagos ou incorridos pela pessoa jurídica pelo uso de capitais de terceiros.
- Outras despesas operacionais - valores operacionais ao objetivo social, não incluídos nas classificações anteriores.

ASPÉCTOS LEGAIS E FISCAIS

- Todos os valores lançados como custo ou despesa devem ser efetivos e comprovados com documentação hábil e idônea;
- Empréstimos compulsórios (Eletrobrás, combustíveis, veículos, etc.) serão classificados no ativo, logo não devem transitar por contas de resultado;
- Bens permanentes que podem ser deduzidos como despesas:
- Somente quando não integrem um conjunto de bens que só atingem utilidade em razão pluralidade de seu uso (tijolos nas construções, engradados, vasilhames, barris para distribuidoras de bebidas, poltronas para cinemas, etc.)

- Tenham valor unitário, em reais não superior ao equivalente a R$ 326,61.
- Somente são dedutíveis, na base de cálculo do imposto de renda, as despesas ou custos necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.
- São necessárias as despesas ou custos pagos ou incorridos para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.
- despesas pagas antecipadamente – conforme já foi visto, o princípio da competência estabelece que as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado que ocorrem, independentemente do seu pagamento.
- A conta seguros a vencer representa despesa antecipada que deverá ser classificada no ativo circulante ou ativo realizável a longo prazo e deverá ser apropriada ao resultado do exercício proporcionalmente ao prazo de as realização (prazo de validade da apólice).
- Receita Operacional – provém da atividade da pessoa jurídica e pode ser principal ou acessória.
- Receita técnica ou principal – refere-se à atividade principal da empresa como, por exemplo, a venda de mercadorias, produtos de serviço;
- Receita acessória ou complementar – representa fonte natural acessória de rendimentos (decorrem da principal com normalidade). Ex.: Receitas Financeiras e Outras.
- Receitas Financeiras – são rendimentos que a pessoa jurídica recebe pela cessão, a terceiros, do uso de capitais. Destacamos abaixo as principais receitas financeiras:
- Juros ativos;
- Lucro nas operações de reporte e Swap;
- Descontos financeiros obtidos (Ativos);
- Prêmio de resgate de debêntures.
- Reporte – operação de bolsa pela qual o especulador, jogando na alta, readquire a termo dos títulos que acaba de vender à vista nas operações de bolsa, é a diferença entre cotação à vista e a cotação a termo de certos valores quando esta é superior àquela.
- Operações a termo – operações cuja liquidação é efetuada numa data futura.
- Swap – Operações em que ocorre a troca (swap) da natureza das taxas de juros incidentes sobre empréstimos (por exemplo, taxas ficas por taxas flutuantes (por exemplo, taxas fixas por taxas flutuantes) ou de índices utilizados para correção de ativos e passivos (por exemplo, dólar por IGP-M ou taxa de CDB por CDI).
- Prêmio de resgate de debêntures – importância acima do valor nominal que a companhia se obriga a pagar ao debenturista, por ocasião do resgate.
- Cláusula de repactuação – consiste na ajustamento das taxas de rendimentos dos níveis mercado, a fim de que os investidores continuem a se interessar pela aplicação.
- Equivalência Patrimonial é a alteração do valor contábil dos investimentos permanentes possuídos pela investidora, conforme aumento ou diminuição do patrimônio líquido da empresa onde tais investimentos forma efetuados. A avaliação por este método pode gerar um ganho, (resultado positivo) ou perda (resultado negativo – ver outras despesas operacionais);
- Resultado operacional (lucro ou prejuízo operacional) – é aquele que representa o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituem objeto da pessoa jurídica.
- A apuração do resultado consagra o regime de competência, logo os valores devem ser computados no resultado do exercício da seguinte forma:
- as receitas ou rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, corresponde a essas receitas ou rendimentos.
- receitas recebidas antecipadamente: não deverão compor o resultado do exercício as receitas que não completam neste período ou que não dizem respeito ao lapso de tempo convencionado respectivo balanço.
- variações monetárias: são ajustes feitos no valor dos créditos e das obrigações, expressos em moeda nacional, decorrentes de atualização de seu valor em função de taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes, aplicáveis por disposição legal ou contratual.
- Variações monetárias ativas – as variações monetárias ativas correspondem à atualização monetária de direito de crédito de propriedade de pessoa jurídica, por força de lei ou de contato.

Receitas e despesas não-operacionais

Receitas e despesas não-operacionais são aquelas receitas e despesas decorrentes de transações não incluídas nas atividades principais ou acessórias que constituam objeto da empresa.

Tratando da matéria nos arts. 418 a 445, o RIR/1999 expressamente discrimina o que se considera como resultados não-operacionais, os quais se referem, basicamente, a transações com bens do ativo permanente (IN SRF nº 11, de 1996, art. 36, § 1º).

A legislação do imposto de renda prevê que, embora considerados contabilmente, não deverão ser computados para efeito da apuração do lucro real os seguintes resultados não operacionais (deverão ser adicionados ou excluídos do lucro líquido, conforme o caso, quando tiverem sido contabilizados em conta de resultado):

a. as contribuições de subscritores de valores mobiliários recebidas a título de ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital, o valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, o prêmio na emissão de debêntures e o lucro ou prejuízo na venda de ações em tesouraria, (RIR/99, art. 442);
b. subvenções para investimentos e doações, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e doações do Poder Público, (RIR/99, art. 443);
c. os resultados decorrentes de lançamentos efetuados com valores da conta de resultados a compensar – CRC, das Concessionárias de Serviços Públicos de Eletricidade, em face da aplicação das normas previstas na Lei nº 8.631/93, com as modificações da Lei nº 8.724/93, (RIR/99, art. 444).

35. CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: CONCEITO E OBJETIVOS DA CONSOLIDAÇÃO, PROCEDIMENTOS E CRITÉRIOS CONTÁBEIS APLICADOS, OBRIGATORIEDADE E DIVULGAÇÃO.

BALANÇO PATRIMONIAL
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Osni Moura Ribeiro
Com alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007

1.1- Aspectos Gerais

Demonstrações financeiras ou demonstrações contábeis são relatórios elaborados com base na escrituração mercantil mantida pela entidade, com a finalidade de apresentar aos diversos usuários informações principalmente de natureza econômica e financeira, relativas à gestão do patrimônio ocorrida durante um exercício social.

O exercício social, em cujo final as entidades em geral devem apurar os seus resultados e elaborar as demonstrações financeiras, tem duração de um ano e a data do seu término deverá ser fixada no estatuto (art. 175 da Lei n. 6.404/1976).

São usuários das informações contábeis as pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios, bem como aquelas que, direta ou indiretamente, tenham interesse no controle, na apuração de resultados, na avaliação da situação patrimonial, econômica e financeira, e na análise do desempenho e desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios, acionistas (empresas societárias), gerentes, administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, bancos, investidores etc.

As informações de ordem econômica dizem respeito à movimentação das compras e vendas, das despesas e receitas, evidenciando os lucros ou os prejuízos apurados nas transações realizadas pela entidade.

As informações de ordem financeira referem-se ao Fluxo de Caixa (entradas e saídas de dinheiro).

O Conselho Federal de Contabilidade conceitua as demonstrações por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-T-3.1), como segue: "As demonstrações contábeis (inclusive as denominadas financeiras na legislação) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade".

A Lei n. 6.404/1976, que denomina as demonstrações contábeis de demonstrações financeiras, disciplina esse assunto em seus arts. 176 a 188.

No art. 176, a mencionada Lei determina que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- balanço patrimonial;
- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração dos Fluxos de Caixa;
- demonstração do valor adicionado.

No § 2º do art. 186, essa mesma Lei dispensa as companhias da obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, desde que elaborem a demonstração das mutações do patrimônio líquido.

E importante salientar que a demonstração do valor adicionado só é obrigatória para as sociedades anônimas de capital aberto e que a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) está dispensada da elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Lei n. 6.404/1976, nos §§ 1º a 4º do art. 176, estabelece também que:

a) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
b) Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".
c) As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.
d) As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A Lei n. 6.404/1976 exige que as demonstrações financeiras das companhias abertas sejam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que observem ainda as normas expedidas por essa Comissão, as quais serão elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Segundo estabelece a NBC-T-3.1, as demonstrações contábeis, que serão elaboradas com observância dos princípios fundamentais de contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, deverão especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

As demonstrações financeiras deverão ser transcritas no livro Diário ou em livro próprio reservado para esse fim.

A Lei n. 6.404, em seu art. 289, determina o seguinte:

- As Sociedades Anônimas de Capital Aberto (aquelas que têm autorização para negociar suas ações no mercado de capitais) são obrigadas a publicar as demonstrações financeiras, anualmente, no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na mesma localidade.
- A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar que as publicações ordenadas pela Lei n. 6.404/1976 sejam feitas também em jornal de grande circulação nas localidades em que os valores mobiliários da companhia sejam negociados em bolsa ou em mercado de balcão, ou disseminadas por algum outro meio que assegure sua ampla divulgação e imediato acesso às informações. As publicações das demonstrações financeiras poderão ser feitas adotando-se como expressão monetária o milhar de reais.
- Ê permitido às companhias abertas disponibilizar as suas demonstrações financeiras na rede mundial de computadores.

2- CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira (contábil) destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.

O Balanço Patrimonial deve compreender todos os bens e direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as obrigações e o Patrimônio Líquido da entidade, levantados a partir dos resultados contábeis no seu livro Razão.

3- ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial deve ser estruturado observando-se a disciplina contida nos arts. 178 a 184 da Lei n. 6.404/1976.

O *caput* do art. 178 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

O Balanço Patrimonial é composto por duas partes: Ativo e Passivo.

Tradicionalmente, o Balanço Patrimonial é apresentado em um gráfico em forma de "T" .

Como o "T" tem dois lados, ficou convencionado que o lado esquerdo é o lado do Ativo, o direito, do Passivo.

Quando se observa um Balanço Patrimonial representado no gráfico em forma de "T", o lado direito, lado do Passivo, composto por obrigações e Patrimônio Líquido, revela, portanto, a origem dos recursos (capitais) totais que a empresa tem à sua disposição, os quais estão aplicados no patrimônio. As obrigações representam os recursos derivados de terceiros (capitais de terceiros), enquanto o Patrimônio Líquido mostra a origem dos recursos derivados dos proprietários (capitais próprios). O Ativo revela a aplicação desses recursos (capitais) totais, isto é, mostra em que a empresa investiu todo o capital (próprio e de terceiros) que tem à sua disposição.

3.1 Ativo

No Ativo, as contas representativas dos bens e dos direitos serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, em três grandes grupos: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente.

Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

3.1.1 Ativo Circulante

O Ativo Circulante é composto pelos bens e pelos direitos que estão em frequente circulação no patrimônio (capital de giro). Basicamente, são valores já realizados (transformados em dinheiro) ou cuja realização em dinheiro deva ocorrer até o término do exercício social subsequente.

Trata-se, portanto, de valores numerários (dinheiro em caixa e em bancos), bens destinados à venda ou a consumo próprio, despesas pagas antecipadamente com vencimentos fixados em até 12 meses, bem como direitos cujos vencimentos também ocorram em um prazo de 12 meses.

Convém ressaltar que, dentre os valores realizáveis do Ativo Circulante, alguns não serão convertidos diretamente em dinheiro, como ocorre com os Tributos que a empresa recolhe antecipadamente e cuja realização se dá pela compensação com obrigações fiscais que a empresa tem para pagar aos governos municipal, estadual e/ou federal; com os materiais de consumo cuja realização se dá pelo consumo que caracteriza a ocorrência de despesas, bem como com as Despesas Pagas Antecipadamente, cuja realização também se dá pela caracterização das respectivas despesas, conforme forem transcorrendo os prazos de competência.

A Lei n. 6.404/1976 estabelece que no Ativo Circulante devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Na vida prática, o grupo dos direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte normalmente é subdividido em: Clientes, Outros Créditos, Tributos a Recuperar, Investimentos Temporários a Curto Prazo e Estoques.

Os bens e os direitos que representam os recursos aplicados nas disponibilidades são as importâncias em dinheiro que estão no Caixa ou que estão depositadas em nome da empresa, em estabelecimentos bancários. Os valores existentes nos estabelecimentos bancários considerados disponíveis são aqueles depositados em contas correntes à disposição da empresa ou em contas de aplicações que possam ser convertidas em dinheiro a qualquer momento. As contas classificadas nesse subgrupo são as que possuem o maior grau de liquidez entre todas as demais contas do Ativo.

Créditos com Clientes compreendem os direitos a receber de terceiros, decorrentes de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços realizados a prazo. Incluem-se também nesse subgrupo os direitos a receber das administradoras de cartões de crédito, que correspondem aos valores também decorrentes das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços efetuados à vista ou a prazo, nos casos em que os clientes pagam suas compras por meio de cartões de crédito.

Outros Créditos compreendem os demais direitos que a empresa tem para receber de terceiros e que não correspondam a direitos decorrentes de vendas a prazo de mercadorias ou de serviços.

Tributos a Recuperar compreendem os direitos da empresa junto aos governos municipal, estadual ou federal. Esses direitos decorrem de impostos, taxas ou contribuições recolhidos de forma antecipada ou indevidamente, ou ainda que, por força da Legislação, gerem para a empresa direitos de compensação em até 12 meses.

Investimentos Temporários a Curto Prazo compreendem as aplicações de dinheiro em títulos e valores mobiliários, representativos ou não do capital de outras empresas. Trata-se de investimentos efetuados com caráter especulativo e que serão convertidos em dinheiro mediante venda ou resgate, em até 12 meses.

Os *Estoques* compreendem os bens destinados à produção (matéria-prima; materiais secundários etc.), à prestação de serviço (materiais diversos), à venda (mercadorias ou Produtos) ou ao consumo (materiais de limpeza, expediente, embalagem etc.). Os estoques de mercadorias e de Produtos Acabados serão transformados em dinheiro quando vendidos à vista; aqueles de materiais destinados ao processo produtivo serão transformados em custos quando incorporados aos produtos em fabricação; os de materiais destinados à prestação de serviços serão convertidos em custos por ocasião de suas aplicações na prestação dos serviços; e os estoques de materiais de consumo serão transformados em despesas quando consumidos.

As despesas pagas antecipadamente compreendem as despesas do exercício seguinte, pagas no exercício atual.

3.1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

Esse grupo é o oposto do Ativo Circulante. Enquanto no Ativo Circulante são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que estão em frequente circulação no patrimônio da empresa, isto é, que giram em prazo inferior a 12 meses, no Ativo Realizável a Longo Prazo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que circularão somente após o término do exercício social seguinte.

É importante salientar que nesse grupo do Ativo, com exceção das Disponibilidades, poderão figurar todas as demais contas representativas das aplicações de recursos em bens e direitos, inclusive das despesas pagas antecipadamente que constarem do Ativo Circulante, desde que tenham o prazo de realização superior a 12 meses.

É importante salientar também que a Lei n. 6.404/1976, por meio do inc. II do art. 179, estabelece que no Ativo Realizável a Longo Prazo devem ser classificados ainda os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, independentemente do prazo de vencimento, desde que esses direitos decorram de operações que não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

3.1.3 Ativo Permanente

O Ativo Permanente, segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, é dividido em Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido.

a) *Investimentos* compreendem as contas representativas das participações no capital de outras sociedades, participações essas que geram rendimentos para a empresa, normalmente em forma de dividendos, bem como aquelas contas representativas dos direitos de qualquer natureza não-classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo e que não se destinem à manutenção da atividade principal da empresa, como os investimentos em obras de arte, ou ainda em bens que gerem receitas para a empresa, independentemente de suas atividades operacionais (Imóveis de Renda, aplicações em ouro etc.).

b) *Imobilizado:* nesse subgrupo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Pode ser subdividido como segue:

- Operacional Corpóreo (Tangível): composto pelas contas representativas dos recursos aplicados nos bens de uso da empresa. São bens materiais que a empresa usa no desenvolvimento das suas atividades operacionais normais, como móveis e utensílios, computadores, veículos etc.
- Operacional Recursos Naturais: composto por contas representativas dos capitais aplicados em recursos naturais (minerais ou florestais) de exploração da empresa.
- Objeto de Arrendamento Mercantil: composto pelas contas representativas dos bens que estão sendo utilizados pela empresa mas que não são de sua propriedade. Trata-se de bens arrendados de terceiros que podem ser adquiridos pela empresa no final do prazo de arrendamento.
- Imobilizado em Andamento (bens para futura operação): composto por contas representativas dos recursos aplicados em construções ou aquisições em andamento. Esses bens, depois de concluídos ou em condições de operar, serão utilizados pela empresa no desenvolvimento de suas atividades operacionais normais.

c) *Intangível:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens imateriais. São direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive aqueles representativos de fundo de comércio adquirido a título oneroso.

d) *Diferido:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados no pagamento de despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Trata-se de gastos que podem ocorrer tanto antes de a empresa iniciar suas atividades operacionais (Gastos de Organização — pré-operacionais) quanto durante a vida operacional normal da empresa (Gastos de Reorganização e Gastos de Modernização). Esses gastos, embora correspondam a pagamentos de despesas, são ativados (contabilizados em contas do Ativo, como bens imateriais), para serem considerados como despesas nos exercícios em que tais gastos gerarem receitas para

a empresa. A apropriação como despesas se dá por meio da amortização.

3.2 Passivo

O Passivo, como já dissemos, é a parte do Balanço Patrimonial que evidencia as obrigações (capitais de terceiros) e o Patrimônio Líquido (capitais próprios).

Segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, no Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido.

As contas representativas de obrigações (Passivo Exigível) devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados.

Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

3.2.1 Passivo Circulante

No Passivo Circulante são classificadas as contas representativas das obrigações cujos vencimentos ocorram no exercício seguinte.

Esse grupo poderá conter subdivisões, de acordo com a natureza de cada obrigação, como:

- *Obrigações a Fornecedores* compreendem os compromissos decorrentes da compra de mercadorias ou da utilização de serviços a prazo.
- *Empréstimos e Financiamentos:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa na captação de recursos financeiros, visando, normalmente, financiar o seu capital de giro.
- *Obrigações Tributárias:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa junto aos governos federal, estadual ou municipal. São tributos (impostos, taxas ou contribuições) que a empresa tem para recolher aos cofres públicos, em decorrência do desenvolvimento das suas atividades normais.
- *Obrigações Trabalhistas e Previdenciária:* compreendem os encargos que a empresa tem para pagar aos seus empregados ou recolher aos órgãos públicos. Esses compromissos decorrem dos serviços a ela prestados por seus empregados. *Outras Obrigações:* compreendem as demais obrigações de curto prazo assumidas pela empresa e que não se enquadram nos subgrupos do Passivo Circulante já citados.

3.2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo

Nesse grupo do Passivo, podem figurar as mesmas contas representativas de obrigações classificadas no Passivo Circulante, porém vencíveis após o término do exercício social seguinte.

Nota: Na companhia cujo ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação das Contas representativas de direitos ou de obrigações no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo (Parágrafo único do art. 179 da Lei n. 6.404/1976).

3.2.3 Resultados de Exercícios Futuros

Nesse grupo do Passivo, devem ser classificadas as contas representativas de receitas de exercícios futuros, recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e das despesas a elas correspondentes.

3.2.4 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido é a parte do Balanço Patrimonial que corresponde aos capitais próprios. Os elementos que o compõem representam a origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários (titular, sócios ou acionistas) ou da gestão normal do patrimônio (lucros ou prejuízos apurados).

No Patrimônio Líquido, portanto, as contas representativas dos capitais próprios são classificadas da seguinte maneira:

a) *Capital Social:* subgrupo composto pela conta Capital que representa os valores investidos na empresa pelos titulares e pela conta Capital a Realizar (ou Titular conta Capital a Realizar; Quotistas conta Capital a Realizar; Acionistas conta Capital a Realizar etc.) que representa a parcela do capital já subscrita pelos sócios, porém ainda não realizada. Poderão figurar, ainda nesse subgrupo, as contas que representam o montante do capital autorizado, bem como da parcela desse capital ainda não subscrita.
b) *Reservas de Capital:* subgrupo composta por contas representativas de algumas receitas que, por força do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, não devem transitar pelo resultado do exercício, como é o caso das receitas decorrentes de ágio na emissão de ações e na alienação de partes beneficiárias ou de bônus de subscrição.
c) *Ajustes de Avaliação Patrimonial:* "Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado" (§3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976).
d) *Reservas de Lucros:* subgrupo composto pelas contas representativas das Reservas constituídas com parte dos lucros apurados pela empresa em decorrência de Lei ou da vontade do proprietário, dos sócios ou dos administradores.
e) *Ações em Tesouraria:* correspondem a ações da própria empresa adquiridas por ela mesma.
f) *Prejuízos Acumulados:* compreendem os prejuízos apurados pela empresa no exercício atual, ou em exercícios anteriores, até que sejam compensados ou assumidos pelos sócios.

4- CONTAS REDUTORAS DO BALANÇO

Você poderá observar no modelo de Balanço Patrimonial apresentado na seção 6 do presente capítulo que tanto no Ativo quanto no Passivo algumas contas são precedidas de sinal negativo (-). Elas são denominadas Contas Redutoras do Balanço.

Os valores das contas redutoras figuram entre parênteses, e estes indicam que tais valores são negativos no respectivo grupo.

4.1 Contas Redutoras do Ativo

Trata-se de contas de natureza credora que, por força da Lei n. 6.404/1976 e em decorrência da aplicação do principio da prudência, devem figurar no Balanço Patrimonial, ao lado do Ativo, como contas redutoras das contas com base nas quais elas foram originadas.

Para exemplificar, veja que o inc. V do art. 183 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que as contas representativas dos bens de uso da empresa deverão figurar no grupo do Imobilizado do Balanço, deduzidas dos respectivos valores de depreciação, amortização ou exaustão.

Vejamos algumas Contas Redutoras do Ativo que constam do modelo de Balanço apresentado na seção 6:

a) (-) Duplicatas Descontadas: essa conta figura no Ativo Circulante, no subgrupo dos Direitos a Receber de Clientes. Quando a empresa desconta títulos de sua emissão, ela transfere a posse e a propriedade desses títulos à instituição financeira que os descontou. Trata-se de um adiantamento que a instituição financeira faz à empresa, recebendo como garantia títulos de sua emissão. Portanto, a conta Duplicatas Descontadas representa, para a empresa, uma obrigação, pois os valores por ela recebidos antecipadamente fazem que as somas informadas em Duplicatas a Receber incluam valores que não lhe pertencem mais.
b) (-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa: essa conta figura também no Ativo Circulante, no subgrupo Clientes, como redutora do saldo das Duplicatas a Receber, pois, embora não corresponda à obrigação da empresa sobre Duplicatas, como ocorre com a conta Duplicatas Descontadas, representa uma previsão de perda que provavelmente ocorrerá no exercício seguinte, com base em perdas já ocorridas em exercícios anteriores.

As contas Duplicatas Descontadas e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (letras "a" e "b" supra), constando como redutoras da conta Duplicatas a Receber, permitem, portanto, que, no Balanço, o valor líquido das duplicatas desses saldos reflita de forma mais adequada os reais valores que a empresa terá para

receber de seus clientes, isto é, desvinculados dos compromissos assumidos ou das perdas que provavelmente ocorrerão.

c) (-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado: essa conta pode figurar como redutora de várias contas do Ativo. Trata-se de provisão criada no final do exercício social em decorrência da aplicação da regra "custo ou mercado, dos dois o menor" (art. 183 da Lei n. 6.404/1976). Essa provisão é constituída sempre que o valor de mercado a ser alcançado na alienação desses bens seja inferior ao custo de aquisição.

d) (-) Depreciação Acumulada: figura no Ativo Permanente como redutora das contas representativas dos bens de uso. O processo da depreciação justifica-se pela perda de valor que sofrem os bens do Ativo Imobilizado em razão do uso, da ação da natureza e da obsolescência, fatores esses responsáveis pela desvalorização dos citados bens.

Dessa forma, os bens de uso são apresentados no Balanço pelos seus valores originais diminuídos das depreciações, permitindo assim que esses bens integrem o montante do patrimônio pelos seus valores reais.

4.2 Contas Redutoras do Passivo

Trata-se de contas de natureza devedora que, pelas mesmas razões já explicitadas em relação às Redutoras do Ativo, devem figurar no lado do Passivo.

Embora possam aparecer em todo o Passivo, são mais comuns as Redutoras do Patrimônio Líquido.

Vejamos alguns exemplos:

a) (-) Custos/Despesas ou encargos vinculados às receitas: essa intitulação representa um conjunto de contas redutoras que poderá figurar no grupo de Resultados de Exercícios Futuros.

São encargos que decorrem das receitas recebidas antecipadamente, podendo ser de natureza tributária ou de outra natureza, e podem representar custos, perdas ou despesas, desde que necessárias para a realização da respectiva receita. O título da conta também poderá ser mais adequado ao tipo da despesa a que corresponda.

Veja o seguinte exemplo: suponhamos que uma empresa comercial que atua no ramo de comércio de veículos usados, com o propósito de aumentar suas receitas, tenha decidido locar parte do imóvel de sua propriedade, onde está instalada, pelo período de um ano, de 1º de janeiro de x2 a 31 de dezembro de x2. Na data de assinatura do contrato de locação (10 de dezembro de x1), ela exigiu que o locatário pagasse a importância de $ 3.000, correspondente a um mês de aluguel antecipado. Entretanto, para que a locação se realizasse, gastou-se em dezembro de x1 a importância de $ 1.000 com pequenos reparos na rede elétrica e na rede de água. Portanto, como no mês de dezembro de x1 a empresa recebeu antecipadamente a importância de $ 3.000 e teve gastos correspondentes de $ 1.000, no Balanço que será levantado em 31 de dezembro de x1, no grupo de Resultados de Exercícios Futuros, constará:

- Aluguéis Ativos a Vencer 3.000
- (-) Despesas com Reformas (1.000)
- Total 2.000

b) (-) Capital a Realizar: figura no Patrimônio Líquido como redutora da conta que registra o capital social. Refere-se à parcela do capital ainda não integralizada pelos proprietários, permitindo, no entanto, que o valor do capital, somado ao patrimônio, reflita adequadamente somente o montante que ingressou na empresa.

c) (-) Prejuízos Acumulados: figura no Patrimônio Líquido como redutora de todo o grupo do Patrimônio Líquido, reduzindo-o. Trata-se de prejuízos apurados e ainda não compensados.

d) (-) Ações em Tesouraria: essa intitulação figura no grupo do Patrimônio Líquido. Trata-se de ações representativas do capital da própria empresa, adquiridas por ela mesma nas circunstâncias permitidas pela Lei. Segundo estabelece o § 5º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, as ações em tesouraria deverão ser destacadas no Balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. Na vida prática, caso haja dificuldade de identificação da origem do recurso, conforme estabelece o preceito legal citado, o contabilista, de acordo com cada caso, deverá escolher o melhor posicionamento.

5 ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para elaborar o Balanço Patrimonial, é preciso que o resultado do exercício tenha sido apurado e que todos os lançamentos necessários a essa apuração estejam devidamente registrados nos livros Diário e Razão, bem como em outros livros ou documentos, conforme requeira cada caso em particular.

Você já sabe que, no momento da apuração do resultado do exercício, vários procedimentos precisam ser realizados, principalmente para que os saldos de todas as contas existentes na escrituração da empresa estejam devidamente ajustados e corretos, refletindo adequadamente a real situação econômica e financeira da entidade.

Entre esses procedimentos, está a análise cuidadosa dos saldos de todas as contas patrimoniais que irão compor o Balanço Patrimonial da entidade, objetivando a correta avaliação desses saldos, conforme disciplina contida nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Essa avaliação integra os procedimentos necessários à apuração do Resultado do Exercício, uma vez que, em decorrência de ajustes a serem efetuados nas contas patrimoniais, o resultado do exercício será afetado.

Os critérios para avaliação das contas do Ativo e do Passivo, como já citado, são encontrados nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Depois que todos os procedimentos que visem ao ajuste dos saldos das contas Patrimoniais e de Resultado estiverem concluídos, o resultado do exercício apurado, as deduções, participações, bem como destinações do resultado do exercício devida-mente calculadas e contabilizadas, somente permanecerão com saldos no livro Razão as contas Patrimoniais e Extrapatrimoniais.

Desse modo, antes de elaborar o Balanço Patrimonial é conveniente que se faça o segundo Balancete de Verificação do Razão, o qual dará ao contabilista a certeza de que os procedimentos necessários à apuração do resultado, no que tange à movimentação do débito e do crédito das contas, foram efetuados corretamente.

O segundo Balancete deverá ser elaborado observando-se a ordem em que as contas encontram-se no Plano de Contas da empresa, para facilitar a elaboração do Balanço Patrimonial.

6 MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL

Companhia
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em:

Contas	Exercício atual $	xercício anterior $	Contas	Exercício atual $	Exercício anterior $
ATIVO			**PASSIVO**		
ATIVO CIRCULANTE			**PASSIVO CIRCULANTE**		
Disponibilidades			**Obrigações a Fornecedores**		
Caixa			Duplicatas a Pagar		
Bancos Conta Movimento			**Empréstimos e Financiamentos**		
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata			Bancos Conta Empréstimo		
Clientes			**Obrigações Tributárias**		
Duplicatas a Receber			**Impostos a Recolher**		
(-) Duplicatas Descontadas			Impostos e Taxas a Recolher		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			**Contribuições a Recolher**		
Outros Créditos			**Provisões**		
Adiantamentos a Empregados			Provisão para Imposto de Renda		

Arrendamentos Ativos a Receber			**Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias**		
Tributos a Recuperar			**Trabalhistas**		
Impostos a Recuperar			Salários a Pagar		
Contribuições a Recuperar			Previdenciárias		
Investimentos Temporários a Curto Prazo			Contribuições de Previdência a Recolher		
Ações de Outras Empresas			**Provisões**		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			Provisão para Férias		
Estoques			**Outras Obrigações**		
Estoque de Mercadorias			Adiantamentos Recebidos de Clientes		
Estoque de Materiais			Contas a Pagar de Consumo		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			**Participações e Destinações do Lucro Líquido**		
Despesas do Exercício Seguinte			**Participações**		
Prêmios de Seguro a Vencer			Participações de Empregados a Pagar		
Total do Ativo Circulante			**Destinações**		
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			Dividendos a Pagar		
Clientes			**Total do Passivo Circulante**		
Duplicatas a Receber			**PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO**		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			Obrigações a Fornecedores		
Créditos com Pessoas Ligadas			Duplicatas a Pagar		
Transações Não-usuais			**Obrigações com Pessoas Ligadas**		
Empréstimos a Diretores			**Transações Não-usuais**		
Total do Ativo Realizável a Longo Prazo			Empréstimos a Pagar à Controlada A		
ATIVO PERMANENTE			**Empréstimos e Financiamentos**		
Investimentos			Promissórias a pagar		
Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial			**Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**		
Participação na Controlada A- Valor Patrimonial			**RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**		
Ágio por Rentabilidade Futura			**Receitas Recebidas Antecipadamente**		
(menos Amortização)					
(-) Deságio na Aquisição(menos Amortização)			Aluguéis Ativos a Vencer		
Avaliados pelo Método do Custo de Aquisição			**(-) Custos/despesas ou Encargos Vinculados às Receitas**		
Participação na Coligada X			(-) Despesas Pagas Antecipadamente		
(-) Provisão para Perdas			**Total de Resultados de Exercícios Futuros**		
Outros Investimentos			**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**		
Imóveis de Renda			**Capital Social**		
Imobilizado			Capital Subscrito		
Operacional Corpóreo(Tangível)			(-) Capital a Realizar		
Computadores e Periféricos			**Reservas**		
(-) Depreciação Acumulada			**Reservas de Capital**		
Operacional Recursos Naturais			Reserva de Ágio na Emissão de Ações/Cotas		
Jazidas			(-) Ações em Tesouraria		
(-) Exaustão Acumulada			**Reservas de Lucros**		
Imobilizado Objeto de Arrendamento Mercantil			Reserva Legal		
Veículos			Reservas Estatutárias		
Imobilizado em Andamento			(-) Ações em Tesouraria		
Importações em Andamento			(+ ou -) Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Intangível			(-) Prejuízos Acumulados		
Operacional Incorpóreo(Imaterial)					
Fundo de Comércio					
(-)Amortização Acumulada					
Diferido					
(-)Amortização Acumulada					
Gastos de Organização					
Total do Ativo Permanente			**Total do Patrimônio Liquido**		
Total do Ativo			**Total do Passivo**		

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

1 INTRODUÇÃO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é mais uma das importantes inovações trazidas pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que promoveu alterações na Lei das Sociedades por Ações.

Esse demonstrativo, que surgiu na Europa por influência da Grã-Bretanha, França e Alemanha, tem sido cada vez mais difundido e adotado

por outros países, principalmente por recomendação expressa da Organização das Nações Unidas (ONU).

O conhecimento da riqueza que será gerada e agregada por uma empresa aos seus fatores de produção, por influenciar diretamente na formação do Produto Interno Bruto (PIB), tem sido fator decisivo em alguns países emergentes quando se analisa a possibilidade de autorização de implantação em seu território de empresa transnacional.

Essa autorização, portanto, fica sempre condicionada à informação de como a empresa interessada irá agregar valores à economia do país ou da região em que pretende se instalar.

Por incentivo da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) — Parecer de Orientação CVM n. 24/1992 —, desde o início da década de 1990 essa demonstração já vinha sendo elaborada e divulgada pelas principais sociedades anônimas de capital aberto que operam no mercado brasileiro.

2 CONCEITO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital e outros). A DVA indica também a parcela de riqueza não distribuída.

Desse modo, a DVA tem como objetivo demonstrar a origem da riqueza gerada pela entidade e como ela foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para a sua geração.

O valor adicionado que é demonstrado na DVA corresponde à diferença entre o valor da receita de vendas e os custos dos recursos adquiridos de terceiros.

Para exemplificar, consideremos que uma determinada unidade de mercadoria adquirida do fornecedor por $ 20 tenha sido vendida pela empresa comercial por $ 30. Nesse caso, o valor adicionado pela empresa comercial corresponde a $ 10 (30 - 20).

Note bem: embora a receita bruta de vendas dessa empresa comercial tenha sido de $ 30, ela agregou à economia do país apenas $‘10, uma vez que os outros $ 20 representam riquezas já geradas por empresas integrantes da cadeia produtiva, mas em outras etapas da produção (agricultura, indústria, comércio atacadista e serviços).

O valor adicionado de $ 10, portanto, corresponde à remuneração dos esforços que a empresa despendeu no desenvolvimento de suas atividades. Entre esses esforços, incluem-se os empregados (fonte de mão-de-obra), os investidores (fonte de capital próprio), os financiadores (fonte de capitais de terceiros) e o governo, que será remunerado por meio dos impostos como contrapartida dos benefícios sociais que oferece a toda a sociedade, inclusive às empresas.

Assim, o valor adicionado gerado em cada empresa em um determinado período representa o quanto ela contribuiu para a formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país no referido período.

O PIB é um indicador próprio para mensurar a atividade econômica de uma região. Consiste na soma (em valores monetários) de todos os bens e serviços finais produzidos em uma região (país, estado etc.) durante um determinado período (ano, mês etc.).

3 RIQUEZA DE INFORMAÇÕES

A DVA é uma demonstração financeira (contábil) com informações de natureza social, diferente, portanto, da natureza das demais demonstrações financeiras (contábeis) exigidas pela Lei das Sociedades por Ações.

Não restam dúvidas de que a DVA representa um grande avanço para a própria ciência contábil, especialmente porque os indicadores e as informações de natureza social que ela oferece atingem um universo maior de usuários ao evidenciar a riqueza gerada pela empresa e a forma como ela foi distribuída entre os empregados (salários e benefícios), os acionistas (remuneração do capital investido em forma de juros e dividendos), os financiadores (pagamentos de juros e do custo dos insumos adquiridos de fornecedores) e a sociedade (por meio do recolhimento dos tributos ao governo).

Precisamos, entretanto, tomar cuidado para evitar supervalorizar esse demonstrativo em detrimento dos demais, que continuam perfeitamente válidos e bastante úteis pelas informações técnicas que oferecem acerca da situação patrimonial, bem como da gestão econômica e financeira do patrimônio empresarial.

Um modo bem simples de aquilatar a riqueza de informações que se pode extrair da DVA consiste em comparar o percentual de cada item que a compõe em relação ao valor adicionado nela explicitado.

Assim, pode-se conhecer o quanto a empresa gerou de riqueza e como essa riqueza foi distribuída em benefício da coletividade, bem como qual foi a parcela de contribuição de cada setor da coletividade na formação dessa mesma riqueza.

4 ELABORAÇÃO DA DVA

As informações contidas na DVA derivam das contas de resultado e também de algumas contas patrimoniais.

A exemplo do que ocorre com as demais demonstrações financeiras, no momento da elaboração da DVA, todas as contas de resultado já estão devidamente encerradas nos registros contábeis da empresa.

As contas de resultado que serão consultadas para a elaboração da DVA são todas aquelas que representam as despesas, os custos e as receitas, observado o princípio da competência.

As contas patrimoniais das quais serão extraídas informações para a elaboração da DVA são aquelas representativas das participações de terceiros (tributos sobre o lucro líquido, debenturistas, empregados, administradores etc.), bem como as representativas da remuneração dos acionistas pelo capital investido (juros e dividendos).

Para elaborar a DVA, o contabilista deve, portanto, coletar dados diretamente do livro Razão. Caso o livro Razão seja processado manualmente ou por meio do computador e não estejam previstas contas sintéticas que agrupem valores conforme deverão figurar na DVA, torna-se imprescindível fazer esses agrupamentos para facilitar a elaboração desse demonstrativo.

5 ESTRUTURA DA DVA

Também em relação a esse demonstrativo contábil, a Lei não oferece detalhes acerca dos itens que o integrarão, deixando a normatização dessa matéria a cargo dos órgãos reguladores.

No inc. II do art. 188, a Lei, no entanto, apresenta as informações mínimas que devem ser indicadas na DVA, como: o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos (como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros) que contribuíram para a geração dessa riqueza e a parcela da riqueza não distribuída.

6 MODELO DE DVA

A seguir, apresentamos o modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Descrição	Exercício atual $	Exercício anterior $
1 RECEITAS		
1 1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1 2 Provisão para devedores duvidosos — Reversão/(Constituição)		
1 3 Não-operacionais		
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1 Matérias-primas consumidas		
2.2 Custo das mercadorias e serviços vendidos		
2.3 Materiais, energia, serviço de terceiros e outros		
2.4 Perda/Recuperação de valores ativos		
3. VALOR ADICIONADO BRUTO (1 -2)		
4. RETENÇÕES		
4.1 Depreciação, amortização e exaustão		
5. VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6. VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1 Resultado de equivalência patrimonial		
6.2 Receitas financeiras		

7. VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)		
8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO*		
8.1 Pessoal e encargos		
8.2 Impostos, taxas e contribuições		
8.3 Juros e aluguéis		
8.4 Juros sobre capital próprio e dividendos		
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício		
* O total do tem 8 deve ser exatamente igual ao tem 7.		

7 INSTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO DA DVA

As instruções a seguir fazem parte do modelo de DVA elaborado pela Fipecafi. Como as informações extraídas são da contabilidade, deverão ter como base o Princípio Contábil do Regime de Competência de exercícios.

1. Receitas (soma dos itens de 1.1 a 1.3)

1.1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços: esse item inclui os valores do ICMS e IPI incidentes sobre essas receitas, ou seja, corresponde à receita bruta ou ao faturamento bruto.

1.2 Provisão para devedores duvidosos — Reversão/(Constituição): inclui os valores relativos à constituição/baixa de provisão para devedores duvidosos.

1.3 Não-operacionais: inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa, como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizados, ganhos ou perdas na baixa de investimentos etc.

2. Insumos adquiridos de terceiros (soma dos itens de 2.1 a 2.4)

2.1 Matérias-primas consumidas (incluídas no custo do produto vendido).

2.2 Custo das mercadorias e serviços vendidos: não inclui gastos com pessoal próprio.

2.3 Materiais, energia, serviço de terceiros e outros: inclui valores relativos às aquisições e aos pagamentos a terceiros.

Nos valores dos custos dos produtos e das mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia etc. consumidos, deverão ser considerados os impostos (ICMS e IPI) incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

2.4 Perda/Recuperação de valores ativos: inclui valores relativos ao valor de mercado de estoques e investimentos etc. (se no período o valor líquido for positivo, ele deverá ser somado).

3. Valor adicionado bruto: diferença entre os itens 1 e 2.

4. Retenções

4.1 Depreciação, amortização e exaustão: nesse item, deve-se incluir a despesa contabilizada no período.

5. Valor adicionado líquido produzido pela entidade: diferença entre os itens 3 e 4.

6. Valor adicionado recebido em transferência: soma dos itens 6.1 e 6.2.

6.1 Resultado de equivalência patrimonial: inclui os valores recebidos como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo. O resultado da equivalência poderá representar receita ou despesa; se despesa, deverá ser informado entre parênteses.

6.2 Receitas financeiras: incluir todas as receitas financeiras, independentemente de sua origem.

7. Valor adicionado total a distribuir: soma dos itens 5 e 6.

8. Distribuição do valor adicionado: soma dos itens de 8.1 a 8.5.

8.1 Pessoal e encargos: nesse item, deverão ser incluídos os encargos com férias, 13º salário, FGTS, alimentação, transporte etc., apropriados ao custo do produto ou resultado do período (não incluir encargos com o INSS — ver tratamento a ser dado no item seguinte).

8.2 Impostos, taxas e contribuições: além das contribuições devidas ao INSS, do Imposto de Renda e da Contribuição Social, todos os demais impostos, taxas e contribuições deverão ser incluídos neste item. Os valores relativos ao ICMS e IPI deverão ser considerados como os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados no item 2 — "Insumos adquiridos de terceiros".

8.3 Juros e aluguéis: devem ser consideradas as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos realizados com instituições financeiras, empresas do grupo ou outras, e os aluguéis (incluindo-se as despesas com *leasing)* pagos ou creditados a terceiros.

8.4 Juros sobre capital próprio e dividendos: esse item inclui os valores pagos ou creditados aos acionistas. Os juros sobre o capital próprio contabilizados como reserva deverão constar no item "Lucros retidos/prejuízo do exercício".

8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício: nesse item, devem ser incluídos os lucros do período destinados às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

José Hernandez Perez Junior
Luís Martins de Oliveira

1 Considerações iniciais

Determinados conglomerados empresariais tiveram espantoso crescimento nas últimas décadas. Atualmente, em nível internacional e mesmo no Brasil, é possível a constatação da existência de grupos econômicos constituídos por dezenas de empresas, que exploram inúmeros setores industriais, financeiros e prestação de serviços, em vários países.

Diversas empresas brasileiras já possuem, há anos, subsidiárias no exterior, número que deve aumentar com o desenvolvimento do Mercosul.

Este fenômeno ocorreu principalmente em decorrência dos processos de:

- aquisição parcial ou total do controle societário de empresas já constituídas e em plena atividade; e/ou
- formação das chamadas *joint-ventures* — sociedades controladas em conjunto por diversos investidores.

A Contabilidade não permaneceu indiferente a essa tendência de grande concentração de empresas sob comandos centralizados. Sempre preocupados com seus diversos usuários, os pesquisadores e outros profissionais da área contábil sentiram de imediato a necessidade de desenvolver novas técnicas e procedimentos que suprissem a lacuna de informações, dados e relatórios contábeis e financeiros especialmente desenvolvidos para a "entidade" representada pelo conjunto de empresas de um único grupo empresarial.

O posicionamento das diversas entidades internacionais de Contabilidade e Auditoria é claro no sentido de reconhecer que as Demonstrações Contábeis Consolidadas fornecem maiores e melhores informações de natureza financeira e econômica a respeito da empresa controladora — e/ou de um grupo empresarial — do que as diversas demonstrações individuais.

Este também é o posicionamento das entidades brasileiras responsáveis pela normatização das práticas contábeis e fiscalização do mercado de capitais.

A Lei nº 6.404, de 1976, conhecida como lei das Sociedades por Ações, normatizou, em seus arts. 249 e 250, os procedimentos para elaboração e publicação das demonstrações contábeis.

Esta lei, em seu art. 249, delegou poderes para a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) expedir normas de caráter obrigatório para as companhias de capital aberto.

Usando dessas atribuições conferidas pela lei, a CVM, através de sua Instrução nº 15, de 3 de novembro de 1980 atualizada pela Instrução nº 247, 4e 27 de março de 1996, veio introduzir significativas mudanças nos procedimentos até então vigentes.

Nas Notas Explicativas que acompanham a citada instrução, a CVM reiterou, por diversas vezes, sua preocupação com a adoção dos mais modernos padrões internacionais de contabilidade.

O objetivo deste capítulo é estudar a mencionada Instrução da CVM, obrigatória para as empresas de capital aberto, aplicando-se às demonstrações contábeis relativas aos exercícios sociais a se encerrarem a partir de 1º de dezembro de 1996.

Com certeza, também as grandes corporações brasileiras de capital fechado farão uso de tais técnicas para a consolidação de suas demonstrações, devido à importância para o efetivo gerenciamento do grupo e fornecimento de dados consolidados para os proprietários, diretores, credores é demais usuários.

2 Conceitos básicos

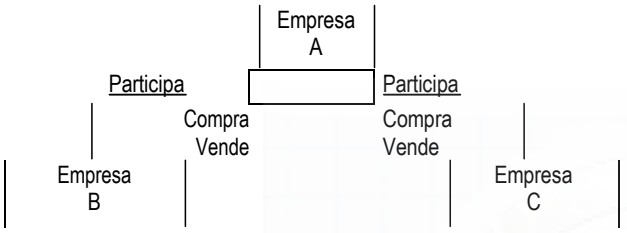
2.1 Que são demonstrações contábeis consolidadas?

Demonstrações contábeis consolidadas, a princípio, são o resultado da somatória das demonstrações contábeis de várias empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, excluídos os saldos e os resultados de operações entre essas empresas.

O objetivo da consolidação de demonstrações contábeis é refletir o resultado das operações e a verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira de todo o grupo de empresas sob um único comando, como se fosse uma única empresa e apresentar o resultado das operações do grupo de empresas.

Exemplo:

A Empresa A participa do capital social das Empresas B e C, com as quais também mantém operações comerciais. Isoladamente, são três empresas distintas com personalidade jurídica e contábil próprias. Entretanto, formam o Grupo ABC e, para que se tenha ideia da situação econômica, patrimonial e financeira do Grupo ABC, é necessário somar as demonstrações contábeis de cada uma das empresas e eliminar os resultados de frações e saldos entre empresas.



Equação do Balanço Consolidado

Balanços de A+B+C	–	Saldos entre empresas ABC	=	Balanço Consolidado ABC

Equação do Resultado Consolidado

Resultados de A+B+C	–	Resultados de operações entre empresas ABC	=	Resultado Consolidado ABC

A entidade ABC existe apenas para fins de consolidação. Não há personalidade jurídica ou registros contábeis, apenas papéis de trabalho de consolidação.

2.2 Para que servem as demonstrações contábeis consolidadas do ponto de vista societário e fiscal?

Não há influência fiscal ou societária porque:

- o Imposto de Renda e demais tributos são calculados individualmente. Mesmo que uma empresa tenha prejuízo, não poderá compensá-lo com o lucro de outra;
- os dividendos são calculados sobre o lucro de cada empresa e não sobre o lucro consolidado.

2.3 Para que servem as demonstrações contábeis consolidadas do ponto de vista do investidor ou credor?

Possibilitam uma apreciação mais criteriosa e transparente com relação às garantias de seus créditos e lucratividade de seus investimentos. Além disso, também oferecem dados adicionais para análise, tais como:

- índices de liquidez e endividamento do grupo;
- índices de lucratividade por empresa e global;
- potencial do grupo de geração de recursos;
- todos os índices aplicáveis à controladora e a cada controlada podem ser analisados e comparados com os índices consolidados.

2.4 Para que servem as demonstrações contábeis consolidadas do ponto de vista administrativo e gerencial?

Esta é a principal utilidade das demonstrações contábeis consolidadas, pois elas possibilitam:

- melhor administração e gerenciamento dos recursos financeiros gerados e aplicados pelo grupo de empresas;
- fluxo de caixa global;
- avaliação das necessidades de recursos de terceiros e ou de acionistas;
- reciprocidade bancária;
- melhor avaliação de desempenho isolado e global;
- melhor planejamento tributário;
- evitar pagamento de tributos sobre lucros não realizados decorrentes de operações entre empresas consolidadas.

3 Aspectos legais

A CVM estabelece normas sobre a consolidação das demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas. Esta é a obrigação legal que deve ser cumprida pelas investidoras de capital aberto que possuírem participações societárias em controladas, como será estudado nos tópicos a seguir.

Nada impede, no entanto, que, apenas para uso interno ou para atender a solicitações dos credores, sejam efetuadas consolidações das demonstrações contábeis da investidora com as demonstrações de todas sociedades nas quais haja participação societária, incluindo também as coligadas, além das controladas.

É possível também, e recomendável, a consolidação das demonstrações contábeis de empresas que, mesmo sem a participação societária das pessoas jurídicas, sejam propriedade de uma mesma pessoa física ou de uma família. Por exemplo, o Sr. Francisco Dantas é acionista majoritário das Empresas A, B e C. Para atender a suas necessidades de maiores e melhores informações com relação, por exemplo, a seu verdadeiro patrimônio, talvez fosse necessária a apresentação das demonstrações contábeis consolidadas das três empresas.

A CVM, por meio da Instrução nº 247, consolidou os procedimentos relativos à avaliação de investimentos permanentes pelo método da equivalência patrimonial, conforme vimos no capítulo anterior juntamente com os de consolidação de demonstrações contábeis que estamos analisando neste capítulo.

Para facilitar a leitura e a interpretação da Instrução nº 247 da CVM, a nota explicativa elaborada e divulgada pela CVM foi por nós inserida no texto deste capítulo, de acordo com o desenvolvimento do tema.

Para identificação, o texto da Instrução está impresso em tipo *itálico negrito* e o da nota explicativa — NE em tipo *itálico claro.* Ao texto oficial acrescentamos, sempre que julgamos necessário, comentários e exemplos em tipo normal. *Observe-se que as disposições da Instrução abaixo aplicam-se às demonstrações contábeis relativas aos exercícios sociais a se encerrarem a partir de 1º de dezembro de 1996.*

INSTRUÇÃO Nº 247, DE 27 DE MARÇO DE 1996.

Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15 de 3 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o art. 22 da Instrução CVM nº 170, de 3 de janeiro de 1992, e dá outras providências.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários — CVM torna público que o Colegiado, em sessão realizada em 22-3-96, com fundamento no disposto na alínea c do inciso III do art. 248, no parágrafo único do art. 249 e no parágrafo único do art. 291 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e nos incisos I, II e IV do parágrafo único do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976,

Resolveu:

Nota Explicativa

Ref: Instrução CVM nº 247, de 27-3-96, que dispõe sobre a avaliação de investimentos em controladas e coligadas e sobre a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

NE -I - INTRODUÇÃO

A evolução da prática contábil internacional, desde a emissão das Instruções CVM nºs 1/78 e 15/80, tornou imprescindível a realização de uma revisão das referidas normas, com o objetivo de atualizá-las.

Com o processo de globalização dos mercados e com o incremento dos fluxos de capitais, tanto aqueles diretamente aportados no Brasil, quanto aqueles obtidos por entidades brasileiras no mercado internacional, cresceu também a necessidade de harmonização dos procedimentos contábeis e do nível de divulgação feito pelas companhias abertas.

No sentido atual, a atual Instrução buscou não apenas corrigir e consolidar as referidas Instruções nº 01/78 e 15/80, como também incorporar alguns avanços que já fazem parte das práticas internacionais.

Cabe ressaltar, no entanto, a existência de outros procedimentos contábeis que não foram contemplados na presente Instrução em virtude de sua impossibilidade legal, uma vez que a adoção desses procedimentos somente poderia ser feita com a devida alteração da lei societária (Lei nº 6.404/76).

Ao longo deste capítulo, vamos ressaltar alguns deles.

COMENTÁRIOS

Os arts. 1º a 20 referem-se aos procedimentos de avaliação de investimentos permanentes e foram analisados no capítulo anterior deste livro. Portanto, neste capítulo trataremos do art. 21 em diante, da Instrução.

DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS DO DEVER DE ELABORAR E DIVULGAR DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Art. 21. Ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

I — companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no art. 32 desta Instrução; e

II — sociedade de comando de grupo de sociedades que incluía companhia aberta.

NE — Nesse tópico foram feitas duas alterações bastante significativas:

a) a consolidação passa a ser obrigatória para todas as companhias abertas, independentemente da representatividade do investimento em relação ao patrimônio líquido da controlada. A CVM entende (e este é também um posicionamento internacional) que as demonstrações consolidadas fornecem maior e melhor informação, de natureza financeira e econômica, a respeito da empresa controladora, do que suas demonstrações individuais. Assim, exercendo o poder conferido pelo art. 291, parágrafo único, da Lei nº 6.404/76, a CVM resolveu eliminar o percentual de 30% (trinta por cento) contido na Instrução anterior (art. 21, I);

b) também em linha com os padrões internacionais, está sendo introduzida a obrigatoriedade da consolidação proporcional no caso de investimento em sociedades controladas em conjunto (art. 21, I).

COMENTÁRIOS

A CVM obriga a consolidação das demonstrações contábeis, para efeito de publicação e divulgação aos usuários externos, apenas ao fim de cada exercício social. Recomenda-se, no entanto, principalmente para fins de gerenciamento do grupo de empresas e utilização do usuário interno que as demonstrações sejam consolidadas ao final de cada mês.

As demonstrações contábeis consolidadas abrangem a controladora e suas controladas. Assim sendo, coligadas não são consolidadas.

Na primeira parte desta instrução, a CVM apresentou as seguintes definições:

Sociedades controladas

I — Sociedades nas quais a investidora, diretamente ou indiretamente, seja titular de direito de sócio que lhe assegurem, de modo permanente:

a) Preponderância nas deliberações sociais; e

b) O poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores;

II— Filiais, agências, sucursais, dependências ou escritórios de representação no exterior, sempre que os respectivos ativos e passivos não estejam incluídos na contabilidade da investidora, por força de normatização específica; e

III — Sociedades nas quais os direitos permanentes de sócio estejam sob controle comum ou sejam exercidos mediante a existência de acordo de votos, independentemente do seu percentual de participação do capital votante.

Considera-se, ainda, controlada a subsidiária integral, tendo a investidora como única acionista.

Conforme mencionado na Nota Explicativa, também são incluídas na consolidação as sociedades controladas em conjunto, ou seja, aquelas em que nenhum acionista exerce, individualmente, os poderes mencionados.

Esta disposição da CVM alcança, principalmente, as denominadas *joint-ventures* em que, mediante a existência de acordo contratual e de parcelas proporcionais de participação, duas ou mais entidades empreendem uma atividade econômica subordinada a um controle conjunto.

Art. 22. Demonstrações contábeis consolidadas compreendem o balanço patrimonial consolidado, demonstração consolidada do resultado do exercício e a demonstração consolidada das origens e aplicações de recursos, complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados.

COMENTÁRIOS

As demonstrações contábeis que devem ser consolidadas ao final de cada exercício social são:

a) balanço patrimonial;
b) demonstração do resultado;
c) demonstração das origens e aplicações de recursos;
d) notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados.

Não há necessidade de consolidação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido porque o patrimônio líquido consolidado, a princípio, deve ser igual ao da controladora que será publicado juntamente com as demonstrações consolidadas. Quando houver diferenças entre o patrimônio líquido da controladora e o consolidado deverá ser apresentada em nota explicativa a conciliação dessas diferenças.

DAS CONTROLADAS EXCLUÍDAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Art. 23. Poderão ser excluídas das demonstrações contábeis consolidadas, sem prévia autorização da CVM, as sociedades controladas que se encontrem nas seguintes condições:

I — com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; ou

II — cuja venda por parte da investidora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.

§1º Em casos especiais justificados, poderão ser ainda excluídas da consolidação, mediante prévia autorização da Comissão de Valores Mobiliários, as sociedades controladas cuja inclusão, a critério da CVM, não represente alteração relevante na unidade econômica consolidada ou que venha distorcer essa unidade econômica.

§2º No balanço patrimonial consolidado, o valor contábil do investimento na sociedade controlada excluída da consolidação deverá ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

§3º Não será considerada justificável a exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, de sociedade controlada cujas operações sejam de natureza diversa das operações da investidora ou das demais controladas.

NE -2- DAS SOCIEDADES CONTROLADAS EXCLUÍDAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS

O art. 23 estabelece os casos em que as sociedades controladas poderão ser excluídas da consolidação, sem que seja necessária a prévia autorização da CVM (incisos I e II). Estabelece, ainda, que poderão ser excluídas, mediante autorização prévia, outras controladas cuja inclusão, a critério da CVM, não represente alteração relevante na unidade econômica consolidada (§ 1º).

Um outro aspecto importante, e também em linha com as práticas internacionais, é que não devem ser excluídas da consolidação controladas cujas operações sejam de natureza diversa das operações da controladora ou das demais controladas (art. 23, § 3º).

COMENTÁRIOS

Não será considerada justificável a exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, de sociedade controlada cujas operações sejam de natureza diversa das operações da investidora ou das demais controladas. Na instrução CVM nº 15 havia a possibilidade de exclusão dessas controladas. Com essa mudança, a CVM procura adaptar os procedimentos a serem observados pelas empresas locais aos padrões internacionais, haja vista que a tendência mundial é de diversificação de atividades.

No balanço patrimonial consolidado, o valor contábil do investimento na sociedade excluída da consolidação deverá ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial conforme regras definidas nos arts. 1º a 20 dessa instrução.

DA ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Art. 24. Para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a investidora deverá observar, além do disposto no art. 10, os seguintes procedimentos:

I — excluir os saldos de quaisquer contas ativas e passivas, decorrentes de transações entre as sociedades incluídas na consolidação;

COMENTÁRIOS

No balanço consolidado, as empresas consolidadas são apresentadas como se fossem uma única empresa. Assim sendo, caso uma empresa consolidada tenha contas a receber de outra empresa consolidada, o direito de uma deverá ser eliminado contra a obrigação da outra, pois, se mantidos, seriam apresentados como contas a pagar ou a receber para ela mesma. Vejamos um exemplo:

Do total de suas contas a receber, a Sociedade A tem a receber $ 100 da Sociedade B, logo, do total de seu Contas a Pagar, a Sociedade B tem $ 100 a pagar à Sociedade A. Assim sendo, devem-se eliminar as contas a receber de A contra as contas a pagar de B:

	A	B	A+B	D	C	AB
ATIVO						
DIREITOS	**500**	**400**	**900**	**.**	**100**	**800**
PASSIVO						
OBRIGAÇÕES	**200**	**300**	**500**	**100**	**.**	**400**

Consolidado representa:

Direitos e obrigações das Sociedades A e B em relação a terceiros.

Observe que o lançamento é efetuado extracontabilmente, não afetando a contabilidade e os controles operacionais de ambas as empresas.

É importante que, antes do encerramento das demonstrações contábeis de cada empresa, haja conferência e conciliação de saldos para garantir que sejam iguais, pois, caso haja diferença, ela aparecerá no consolidado.

II— eliminar o *lucro não realizado que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido da controladora e correspondido por inclusão no balanço patrimonial da controlada.*

COMENTÁRIOS

Lucros não realizados ocorrem quando há operações de compra e venda de bens entre as empresas consolidadas desde que esses bens sejam mantidos no ativo da compradora.

Vejam-se exemplos dessa situação que abordam primeiramente a situação em que a compradora revendeu os bens adquiridos, não gerando a figura de lucros não realizados.

- Eliminação de operações de compras e vendas entre sociedades consolidadas sem lucros não realizados:

Operações

Como a Sociedade B revendeu toda mercadoria para terceiros não há o que eliminar do ativo, pois não há mais estoques. A eliminação ocorrerá

Sociedade A compra mercadorias de terceiros por $ 100
Sociedade A vende mercadoria para Sociedade 8 por $ 130
Sociedade 8 vende mercadorias para terceiros por $ 150

apenas nas contas de resultado:

	A	B	A+B	D	C	AB
ESTOQUE						
Compra	**100**	**130**	**230**			
Baixa pela venda	**(100)**	**(130)**	**(230)**			
Estoque final	**0**	**0**	**0**			
PATRIMÔNIO LIQUIDO						
Lucro das vendas	**30**	**20**	**50**			**50**
RESULTADO						
Vendas	**130**	**150**	**280**	**130**		**150**
Custo das vendas	**100**	**130**	**230**		**130**	**100**
Lucro das vendas	**30**	**20**	**50**	**130**	**130**	**50**

Consolidado representa:

• Resultado das operações com terceiros:

Compras por $ 100
Vendas por $ 150
Lucro de $ 50

Observe-se que o grupo consolidado realmente realizou um lucro de $ 50, pois a mercadoria entrou no grupo pelo custo de $ 100 e saiu pelo preço de $ 150.

Veja-se agora uma situação em que haja a ocorrência de lucros não realizados:

• Eliminação de operações entre sociedades consolidadas com lucros não realizados:

A Sociedade A compra mercadorias de terceiros por $ 100
A Sociedade A vende mercadorias para a Sociedade 8 por $ 130
A Sociedade 8 vende metade das mercadorias para terceiros por $ 75

Como a Sociedade B vendeu apenas metade das mercadorias adquiridas da Sociedade A, a outra metade permanece em estoque pelo valor do custo de aquisição relativo à operação com a Sociedade A. Entretanto, como, para fins de consolidação, as Sociedades A e B são vistas como uma única entidade, esse estoque deverá ser avaliado pelo custo de aquisição relativo a operações com terceiros. Assim, deve-se eliminar a diferença entre o custo de aquisição de terceiros e o valor da venda da Sociedade A para a Sociedade B, conforme demonstrado a seguir:

	A	B	A+B	D	C	AB
ESTOQUE						
Compra	**100**	**130**	**230**			
Baixa pela venda	**(100)**	**(65)**	**(165)**			
Estoque final	**0**	**65**	**65**		**15**	**50**
PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
Lucro das vendas	**30**	**10**	**40**	**15**		**25**
RESULTADO						
VENDAS	**130**	**75**	**205**	**130**		**75**
Custo das vendas	**100**	**65**	**165**		**115**	**50**
Lucro das vendas	**30**	**10**	**40**	**130**	**115**	**25**

Consolidado representa:

Estoque ao custo de aquisição de terceiros $ 50
Vendas para terceiros $ 75
CMV — custo de aquisição de terceiros $ 50
Lucro de operações com terceiros $ 25

Na prática, a identificação desses lucros não realizados pode ser complicada, pois os bens comprados podem ter sidos aplicados como material ou componente de produção. Para exemplificar essa situação, apresenta-se o caso de um grupo de empresas fabricante de componentes e produtos eletrônicos que normalmente realizam as seguintes operações:

Sociedade	Sociedade Alfa	Operações Beta
Produz componentes eletrônicos ao custo de	80	
Vende para Beta por	95	
Realiza lucro de	15	
Compra de Alfa por		95
Utiliza esse componente na produção de um equipamento eletrônico que é vendido para Alfa por		120
Realiza lucro de		25
Mantém em estoque o produto eletrônico que inclui o componente que foi comprado de Beta por	120	

Como foi visto, o componente eletrônico que custou $ 80 para Alfa permanece em seu estoque pelo valor de $ 120. A diferença é composta do lucro realizado por Alfa na operação de venda para Beta e do lucro realizado por Beta na venda para Alfa. Logicamente, em termos de grupo, esse lucro não existe pois o estoque deve ser avaliado ao custo de aquisição original de $ 80, devendo ser eliminado o lucro não realizado de $ 40. Para o grupo esse lucro somente será realizado quando o produto for vendido para terceiros.

				Lucros não realizados		Impostos diferidos		
	A	B	A+B	D	C	D	C	AB
ATIVO ESTOQUE								
Compra	100	130						
Baixa pela venda	(100)	(65)						
Estoque final		65	65		15			50
Imposto diferidos						3		3
PASSIVO								
Provisão para impostos	6	2	8					8
Patrimônio Líquido								
Lucro líquido	24	8	32	15			3	20
RESULTADO								
Vendas	130	75	205	130				75
[Custo das vendas	100	65	165		115			50
Lucro das vendas	30	10	40	130	115			25
Imposto s/lucros	6	2	8				3	5
Lucro líquido	24	8	32	130	115		3	20

Há situações ainda mais complexas que envolvem, por exemplo, operações de compra e venda com lucro de ativo imobilizado. Nesse caso, deverá ser eliminado o lucro realizado pela sociedade vendedora e todos os efeitos provocados por esse lucro na sociedade compradora, tais como valor incorporado ao ativo permanente, eventuais correção monetária e reavaliação e, ainda, caso tenha havido, o efeito da depreciação desse lucro e sua inclusão como custo de produção ou despesa.

É necessário que os responsáveis pela contabilidade estejam atentos para esse tipo de operações e mantenham controles que facilitem os cálculos.

É importante, nestas situações, aplicar a convenção contábil da relevância e somente eliminar os efeitos de operações que envolvam valor expressivo.

Lembre-se, mais uma vez, que todas as eliminações são efetuadas por meio de lançamentos, controle e registros extracontábeis.

III — eliminar do resultado os encargos de tributos correspondentes ao lucro não realizado, apresentando-os no ativo circulante/realizável a longo prazo — tributos diferidos, no balanço patrimonial consolidado.

COMENTÁRIOS

Como foi visto, a incidência de tributos ocorre em cada sociedade isoladamente, não havendo qualquer interferência do resultado consolidado. Entretanto, no resultado consolidado, para o pleno atendimento do princípio contábil da confrontação de receitas e despesas, devem ser reconhecidos como despesa apenas os tributos incidentes sobre os lucros realizados pelo grupo no período. Assim, os tributos incidentes sobre lucros não realizados deverão ser diferidos para apropriação no período em que esses lucros venham a ser realizados pelo grupo. Veja-se um exemplo:

Tome-se por base o lucro não realizado apresentado anteriormente como exemplo de lucros não realizados relativos a operações de compra e venda entre sociedades consolidadas:

	A	B	A+B	D	C	AB
ESTOQUE						
Compra		100	130	230		
Baixa pela venda	(100)	(65)	(165)			
Estoque final	0	65	65		15	50
PATRIMÔNIO LÍQUIDO						
Lucro das vendas	30	10	40	15		25
RESULTADO						
VENDAS	130	75	205	130		75
Custo das vendas	100	65	165		115	50
Lucro das vendas	30	10	40	130	115	25

Acrescente-se a esse exemplo o cálculo de impostos que tenham sido apurados por cada sociedade relativamente ao lucro apurado isoladamente. Utiliza-se a alíquota de 20% unicamente para fins ilustrativos, pois, na prática, deverá ser utilizada a alíquota efetivamente praticada pela empresa:

Consolidado representa:	
Impostos devidos pelas duas sociedades	$ 8
Impostos diferidos sobre lucros não realizados (20% s/ $ 15)	$ 3
Despesa de impostos relativa ao lucro consolidado	$ 5

Observe-se que:

- não há alteração na obrigação do grupo relativamente aos impostos, pois o valor devido é realmente igual à soma das obrigações isoladas;
- a despesa consolidada de impostos é compatível com o lucro consolidado.

Quando da venda desse estoque para terceiros, o lucro será efetivamente realizado e será efetuada a apropriação dos impostos diferidos conforme se demonstra a seguir.

Considera-se que no período seguinte, a Sociedade B vendeu o estoque para terceiros por $ 75, apurando um lucro de $ 10 sobre o qual reconhecerá impostos de 20%. Entretanto, no consolidado, o lucro será de $ 25, pois o custo de aquisição é de $ 50. Como a tributação ocorrerá sobre o lucro apurado pela Sociedade B, haverá a diferença entre o que será reconhecido como obrigação e o que será reconhecido como despesa. Essa diferença será compensada com a apropriação dos impostos diferidos no período anterior, conforme demonstrado a seguir:

	B	AB	B	D	C	AB
ATIVO	65	50	(65)			(50)
Estoque						
Impostos diferidos		3			3	
PASSIVO	6	2	2			2
Provisão p/ impostos						
Patrimônio líquido						
Lucro líquido			8	3		20
RESULTADO			75			75
Vendas						
Custo das vendas			65			50
Lucro das vendas			10			25
Imposto s/ vendas			2	3		5
Lucro líquido			8	3		20

Parágrafo único. No processo de consolidação das demonstrações contábeis, não poderá ser efetuada a compensação de quaisquer ativos ou passivos pela dedução de outros passivos ou ativos, a não ser que exista um direito de compensação e a compensação represente a expectativa quanto à realização do ativo e à liquidação do passivo.

NE -3- DA ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Não houve alteração quanto aos procedimentos a serem adotados na consolidação.

COMENTÁRIOS

Nesse parágrafo, a CVM determina que a eliminação de ativos e passivos somente pode ser efetuada contra os correspondentes ativos e passivos, por exemplo, a eliminação de **duplicatas a receber** deve ser feita contra **duplicatas a pagar**.

Art. 25. A participação dos acionistas não controladores, no patrimônio líquido das sociedades controladas, deverá ser destacada em grupo isolado, no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do patrimônio líquido.

COMENTÁRIOS

Quando a participação da controladora no capital da controlada não for integral, surgirá a figura do acionista não controlador também conhecido por acionista minoritário.

As participações dos acionistas minoritários ou não controladores no patrimônio líquido das sociedades controladas deverão ser destacadas e classificadas em grupo isolado no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do patrimônio líquido. Justifica-se tal classificação com base no entendimento de que tais participações pertencem a terceiros, ou seja, trata-se de parcelas do patrimônio que não pertencem ao grupo de

empresas cujas demonstrações contábeis estão sendo consolidadas. Nada mais lógico, portanto, que tais participações sejam excluídas do patrimônio líquido consolidado.

Para fins de ilustração, apresentam-se a seguir exemplos contemplando as duas hipóteses.

Exemplo 1: Eliminação de investimento sem participação minoritária

A Sociedade A participa com 100% do capital da Sociedade B. Como o investimento foi avaliado pelo método da equivalência patrimonial, seu valor é igual ao valor do patrimônio líquido da Sociedade B, assim como o resultado da equivalência é igual ao lucro realizado pela Sociedade B. Assim, a eliminação do investimento da Sociedade A será feita contra o Patrimônio Líquido da Sociedade B.

A eliminação da participação da Sociedade A no lucro da Sociedade B será feita também do resultado para não ficar em duplicidade.

	A	B	A+B	D	C	AB
ATIVO						
Investimentos						
Na Sociedade B	120		120		120	
Em outras sociedades	80	20	100			100
PASSIVO						
Patrimônio líquido						
Capital	100	60	160	60		100
Reservas	80	40	120	40		80
Resultados	50	20	70	20		50
Total	230	120	350	120		230
RESULTADO						
Lucro antes da equivalência patrimonial	30	20	50			50
Resultado da equivalência patrimonial	20		20	20		
Lucro líquido	50	20	70	20		50

Consolidado representa:

- investimento das Sociedades A e B em outras sociedades não consolidadas;
- patrimônio líquido da controladora (Sociedade A);
- resultado da controladora.

Observe que o lucro da Sociedade B foi incluído no lucro da Sociedade A por meio da equivalência patrimonial e teve de ser eliminado para não ficar em duplicidade.

Exemplo 2: Eliminação de investimento com participação minoritária de 20%

A Sociedade A participa com 80% do capital da Sociedade B. Como o investimento foi avaliado pelo método da equivalência patrimonial, seu valor é igual a 80% do valor do patrimônio líquido da Sociedade B, assim como o resultado da equivalência é igual a 80% do lucro realizado pela Sociedade B. Assim, a eliminação do investimento da Sociedade A será feita proporcionalmente contra o Patrimônio Líquido da Sociedade B. Os restantes 20% serão eliminados em contrapartida do item Participação Minoritária.

	A	B	A+B	D	C	D	C	AB
ATIVO								
Investimento na Socledade B	80		80		80			
PASSIVO								
Partlcipação minoritária							20	20
Patrimônio liquido								
Capital	100	50	150	40		10		100
Reservas	80	30	110	24	6		80	
Resultados	50	20	70	16	4		50	
Total	230	100	330	80	20		230	
RESULTADO								
Lucro antes da equivalência patrimonial	34	20	54					54
Resultado da equivalência patrimonial	16		16	16				
Lucro antes da participação minoritária	50	20	70	16				54
Participação minoritária						4		4
Lucro liquido	50	20	70	16		4		50

Consolidado representa:

participação minoritária no Patrimônio líquido e no resultado da Sociedade B; patrimônio líquido e resultado da controladora.

Conforme demonstrado nos exemplos anteriores, todas as eliminações efetuadas no patrimônio líquido relativas ao lucro do exercício também devem ser eliminadas da Demonstração do Resultado a fim de que o resultado apresentado no patrimônio líquido consolidado seja igual ao apresentado na Demonstração Consolidada do Resultado.

Resumindo, para a elaboração da Demonstração Consolidada do Resultado do Exercício, devem ser efetuadas as seguintes eliminações:

- todas as receitas e despesas decorrentes de transações entre a investidora e as sociedades controladas, bem como entre as controladas;
- os lucros não realizados decorrentes de transações entre as sociedades — contas do resultado em que estão contidas as parcelas de lucros em contrapartida das contas do ativo em que os lucros estiverem contidos;
- os tributos correspondentes aos lucros não realizados — conta imposto de renda — na demonstração de resultado em contrapartida da conta de ativo do circulante ou do realizável a longo prazo — impostos diferidos;
- as participações dos acionistas minoritários/não controladores no lucro ou prejuízo do exercício, das sociedades controladas, deverão ser destacadas e apresentadas, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro líquido ou prejuízo do exercício consolidado;
- deverão ser incluídos na demonstração consolidada do resultado do exercício, os resultados de sociedade controlada adquirida ou vendida no transcorrer do exercício social, tomando por base a data do respectivo registro ou baixa em seus investimentos permanentes.

Art. 26. O montante corresponde ao ágio ou deságio proveniente da aquisição/ subscrição de sociedade controlada, não excluído nos termos do inciso I do art. 24, deverá:

I— quando decorrente da diferença prevista no §1º do art. 14, ser divulgado como adição ou retificação da conta utilizada pela sociedade controlada para registro do ativo especificado; e

II — quando decorrente da diferença prevista no § 2º do art. 14:

a) ser divulgado em item destacado no ativo permanente, quando representar ágio; e

b) ser divulgado em conta apropriada de resultados de exercícios futuros, quando representar deságio.

COMENTÁRIOS

Como visto no Capítulo 2 sobre equivalência patrimonial, o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento, decorrente de diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da controlada e o respectivo valor contábil, no patrimonial consolidado deve ser acrescido ou diminuído na correspondente conta de ativo.

Exemplo:

Existe na investidora saldo de ágio no montante de $ 100.000, justificado como sendo a diferença entre o valor de mercado das máquinas e equipamentos da investida, em relação a seus valores contábeis.

No balanço consolidado, ao ser somado o saldo contábil de máquinas e equipamentos da investidora com os saldos das mesmas espécies de ativos da controlada, serão acrescentados $ 100.000, para apuração dos saldos consolidados de máquinas e equipamentos.

O ágio decorrente de expectativa de resultados futuros deve ser divulgado em item destacado no Ativo Permanente no balanço consolidado. Quando representar deságio, deverá ser divulgado em conta apropriada de resultados de exercícios futuros.

Art. 27. A parcela correspondente à provisão para perdas constituída na investidora deve ser deduzida do saldo da conta da controlada que tenha dado origem à constituição da provisão, ou apresentada como passivo exigível, quando representar expectativas de conversão em exigibilidade.

Art. 28. Para a elaboração da demonstração consolidada do resultado

do exercício a investidora deverá:

I — incluir os resultados de sociedade controlada, adquirida ou vendida no transcorrer do exercício social, tomando por base a data do respectivo registro ou baixa nos seus investimentos permanentes; e

II — excluir todas as receitas e despesas decorrentes de negócios entre a investidora e as sociedades controladas, bem como entre estas.

Art. 29. A participação dos acionistas não controladores no lucro líquido ou prejuízo do exercício das controladas deverá ser destacada e apresentada, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro líquido ou prejuízo consolidado.

COMENTÁRIOS

Esse artigo já foi devidamente exemplificado junto com a eliminação da participação minoritária no Patrimônio líquido Consolidado.

Art. 30. A demonstração consolidada das origens e aplicações dos recursos deverá ser elaborada de maneira consistente com contido nesta Instrução.

COMENTÁRIOS

A Demonstração Consolidada das Origens e Aplicações de Recursos é decorrente da consolidação do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados. Portanto, para sua elaboração, devem ser considerados os mesmos lançamentos de eliminação efetuados nessas demonstrações.

DAS NOTAS EXPLICATIVAS Às DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

Art. 31. As *notas explicativas que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas devem conter informações precisas das controladas, indicando:*

I — critérios adotados na consolidação e as razões pelas quais foi realizada a exclusão de determinada controlada;

II — eventos subsequentes à data de encerramento do exercício social que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros consolidados;

III— efeitos, nos elementos do patrimônio e resultado consolidados, da aquisição ou venda de sociedade controlada, no transcorrer do exercício social, assim como da inserção de controlada no processo de consolidação, para fins de comparabilidade das demonstrações contábeis; e

IV — eventos que ocasionaram diferença entre os montantes do patrimônio líquido e lucro líquido e ou prejuízo da investidora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido. e do lucro líquido ou prejuízo consolidados.

NE -4- DAS NOTAS EXPLICATIVAS AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

A única inclusão feita neste tópico refere-se à divulgação dos efeitos, no patrimônio líquido e resultado consolidados, decorrentes da aquisição ou venda de sociedade controlada no transcorrer do exercício, assim como da inclusão de uma nova controlada no processo de consolidação, para fim de comparabilidade das demonstrações consolidadas (art. 31, III). As demais exigências foram mantidas.

DA CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE SOCIEDADES CONTROLADAS EM CONJUNTO

Art. *32. Os componentes do ativo e passivo, as receitas e as despesas das sociedades controladas em conjunto deverão ser agregados às demonstrações contábeis consolidadas de cada investidora, na proporção da participação destas no seu capital social.*

§1º Considera-se controlada em conjunto aquela em que nenhum acionista exerce, individualmente, os poderes previstos no art. 3Q desta Instrução.

§2º No caso de uma das sociedades investidoras passar a exercer direta ou indiretamente o controle isolado sobre a sociedade controlada em conjunto, a controladora final deverá passar a consolidar integralmente os elementos do seu patrimônio.

Art. 33. Em nota explicativa às demonstrações contábeis consolidadas, referidas no artigo anterior, deverão ser divulgados ainda o montante dos principais grupos do ativo, passivo e resultado das sociedades controladas em conjunto, bem como o percentual de participação em cada uma delas.

Art. 34. Aplica-se o disposto nos arts. 23 e 31 à elaboração das demonstrações contábeis consolidadas de sociedades controladas em conjunto, no que não colidir com as normas previstas nos arts. 32 e 33.

NE -5- DA CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕEs CONTÁBEIS DE SOCIEDADES CONTROLADAS EM CONJUNTO

Neste tópico estão previstos os procedimentos que devem ser adotados para a elaboração de demonstrações consolidadas, que englobam as sociedades controladas em conjunto (arts. 32 a 34). Define-se ainda como sociedade controlada em conjunto aquela em que nenhum acionista exerce, individualmente, os poderes previstos no art. 3 da Instrução.

Essas disposições alcançam, principalmente, as denominadas joint ventures em que, mediante existência de acordo contratual e de parcelas proporcionais de participação, duas ou mais entidades empreendem uma atividade econômica subordinada a um controle conjunto.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 35. As demonstrações contábeis consolidadas e respectivas notas explicativas serão objeto de exame e de parecer de auditores independentes.

Parágrafo único. A auditoria referida no caput deste artigo deverá incluir o exame das demonstrações contábeis de todas as controladas, abertas ou fechadas, incluídas na consolidação, realizado por auditor registrado nesta Comissão.

COMENTÁRIOS

O ideal seria que esse exame fosse efetuado pelo mesmo auditor da controladora. Quando isso não for possível, é imprescindível que o auditor da controlada coloque seus papéis de trabalho à disposição do auditor da controladora.

Art. 36. As demonstrações contábeis consolidadas, assim como as notas explicativas e quadros analíticos, referidos nesta Instrução, integram, em cada exercício social, as demonstrações contábeis da companhia aberta investidora ou da sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

Art. 37. A companhia aberta filiada de grupo de sociedades deve indicar, em nota explicativa às suas demonstrações contábeis, o órgão e, se possível, a data de publicação das demonstrações contábeis consolidadas da sociedade de comando de grupo de sociedades a que estiver filiada.

Art. 38. Os ajustes iniciais, decorrentes das alterações introduzidas por esta Instrução, deverão ser registrados como receita ou despesa de equivalência patrimonial, no resultado não operacional, com divulgação do fato e os valores envolvidos em nota explicativa.

§1º Aplica-se, ainda, o disposto no caput *deste artigo aos investimentos que, por se tornarem relevantes, passarem a ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial.*

§2º O disposto neste artigo não implicará reelaboração das demonstrações contábeis individuais ou consolidadas relativas ao exercício social anterior.

Art. 39. As companhias abertas deverão manter em boa ordem, pelo prazo de 3 (três) anos e por quaisquer meios adequados, a guarda dos papéis de trabalho e memórias de cálculo relativos à elaboração de suas demonstrações contábeis consolidadas.

Parágrafo único. O descumprimento ao disposto dos arts. 1º, 21, 32 e 35 desta Instrução será considerado falta grave, para fins do art. 11 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, ensejando a aplicação das penalidades previstas na legislação pertinente.

COMENTÁRIOS

A Lei nº 6.385/76 criou a Comissão de Valores Mobiliários — CVM, normatizando, entre outras coisas, seus poderes regulatórios do mercado de capitais e de fiscalização e punição das companhias de capital aberto.

A Lei nº 9.475, de 5 de maio de 1997, conhecida como a nova lei das sociedades por ações, altera as disposições do art. 11 da Lei nº 6.385/76, para garantir maiores poderes à CVM. De acordo com a nova Lei das S.A.,

o art. 11 da Lei *ti²* 6.385/76 passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 11. A Comissão de Valores Mobiliários poderá impor aos infratores das normas desta Lei, da Lei de Sociedades por Ações, das suas resoluções, bem como de outras normas legais cujo cumprimento lhe incumba fiscalizar, as seguintes penalidades:

I — advertência;

II — multa;

III — suspensão do exercício do cargo de administrador ou de conselheiro fiscal de companhia aberta, de entidade do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na Comissão de Valores Mobiliários;

IV — inabilitação temporária, até o máximo de vinte anos, para o exercício dos cargos referidos no inciso anterior;

V — suspensão da autorização ou registro para o exercício das atividades de que trata esta Lei;

VI — cassação de autorização ou registro, para o exercício das atividades de que trata esta Lei;

VII — proibição temporária, até o máximo de vinte anos, de praticar determinadas atividades ou operações, para integrantes do sistema de distribuição ou de outras entidades que dependam de autorização ou registro na Comissão de Valores Mobiliários;

VIII — proibição temporária, até o máximo de dez anos, de atuar, direta ou indiretamente, em uma ou mais modalidades de operação no mercado de valores mobiliários;

§ 1º A multa não excederá o maior destes valores:

1— R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);

II — cinquenta por cento do valor da emissão ou operação irregular; ou

III— três vezes o montante da vantagem econômica obtida ou da perda evitada em decorrência do ilícito.

§ 2º Nos casos de reincidência serão aplicadas alternativamente, multa nos termos do parágrafo anterior, até o triplo dos valores fixados, ou penalidade, prevista nos incisos III a VIII do *caput* deste artigo.

§ 3º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as penalidades previstas nos incisos III a VIII do *caput* deste artigo somente serão aplicadas nos casos de infração grave, assim definidas em normas da Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º As penalidades somente serão impostas com observância do procedimento previsto no § 2º do art. 92 desta Lei, cabendo recursos para o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

§ 5º A Comissão de Valores Mobiliários poderá suspender, em qualquer fase, o procedimento administrativo, se o indiciado ou acusado assinar termo de compromisso, obrigando-se a:

I — cessar a prática de atividades ou atos considerados ilícitos pela Comissão de Valores Mobiliários; e

II — corrigir as irregularidades apontadas, inclusive indenizando os prejuízos.

§ 6º O compromisso a que se refere o parágrafo anterior não importará confissão quanto à matéria de fato, nem reconhecimento de ilicitude da conduta analisada.

§ 7º O termo de compromisso deverá ser publicado no Diário Oficial da União, discriminando o prazo para cumprimento das obrigações eventualmente assumidas, e o seu inadimplemento caracterizará crime de desobediência, previsto no art. 330 do Código Penal.

§ 8º Não cumpridas as obrigações no prazo, a Comissão de Valores Mobiliários dará continuidade ao procedimento administrativo anteriormente suspenso, para a aplicação das penalidades cabíveis.

§ 9º Serão considerados, na aplicação de penalidades previstas na lei, o arrependimento eficaz e o arrependimento posterior ou a circunstância de qualquer pessoa, espontaneamente, confessar ilícito ou prestar informações relativas à sua materialidade.

§ 10. A Comissão de Valores Mobiliários regulamentará a aplicação do disposto nos §~ 52 a 92 deste artigo aos procedimentos conduzidos pelas Bolsas de Valores e entidades do mercado de balcão organizado.

§ 11. A multa cominada pela inexecução de ordem da Comissão de Valores Mobiliários, nos termos do inciso II do *caput* do art. 92 e do inciso IV de seu § 12, não excederá a R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por dia de atraso no seu cumprimento e sua aplicação independe do inquérito administrativo previsto no inciso V do *caput* do mesmo artigo.

§ 12. Da decisão que aplicar a multa prevista no parágrafo anterior caberá recurso voluntário, no prazo de dez dias, ao Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, sem efeito suspensivo."

Art. 40. Todas as disposições relativas às sociedades coligadas, contidas nesta Instrução, aplicam-se ainda às sociedades equiparadas conforme definição contida no parágrafo único do art. 2º.

Art. 41. Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se às demonstrações contábeis relativas aos exercícios sociais a se encerrarem a partir de 1º de dezembro de 1996, quando ficarão revogadas as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15 de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, o art. 2 da Instrução CVM nº 170, de 3 de janeiro de 1992, e as demais disposições em contrário.

Parágrafo único. Adaptam-se à presente Instrução as demais normas da CVM que tratam dessa matéria.

Francisco Augusto da Costa e Silva

IV - DISPOSIÇÕES FINAIS

O principal aspecto a ser ressaltado é quanto à obrigatoriedade de serem auditadas, por auditor independente registrado na CVM, todas as controladas incluídas na consolidação. Neste sentido, o ideal seria que esse exame fosse efetuado pelo mesmo auditor da controladora; quando isso não for possível, é imprescindível que o auditor da controlada coloque seus papéis de trabalho à disposição do auditor da controladora (art. 35, parágrafo único).

A Instrução prevê, ainda, que os ajustes iniciais, decorrentes das alterações na aplicação do método da equivalência patrimonial, devem ser registrados no resultado do período, como receita/despesa não-operacional, com a divulgação do fato e dos valores envolvidos (art. 38).

Por fim, as disposições contidas na Instrução somente se tornam obrigatórias para as demonstrações relativas ao exercício social findo a partir de 1-12-96, quando então ficarão revogadas as instruções atuais que tratam da matéria.

Poderão ser excluídas das demonstrações contábeis consolidadas, sem prévia autorização da CVM, as sociedades controladas que se encontrem nas seguintes condições:

I — Com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; ou

II — Cuja venda por parte da investidora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.

A CVM poderá autorizar a exclusão de sociedades controladas que, a critério da CVM não representem alterações significativas nas demonstrações contábeis consolidadas ou que venham a distorcer as demonstrações. Tais exclusões devem ser justificadas pela controladora.

3.4 Data-base e período de abrangência das demonstrações contábeis para consolidação

A consolidação deve ter como base as demonstrações contábeis da investidora e suas controladas levantadas na mesma data. Caso não seja possível o cumprimento dessa determinação, admite-se a utilização de demonstrações contábeis das controladas levantadas com um período máximo de defasagem de 60 dias da data das demonstrações contábeis da controladora. Nesse caso, deverão ser observados, e divulgados em notas explicativas, os eventos significativos ocorridos no período intermediário.

O período de abrangência das demonstrações contábeis da investidora deve ser idêntico aos das controladas, independentemente das respectivas datas de encerramento. Admite-se a utilização de períodos não idênticos, nos casos em que este fato representar melhoria na qualidade da informação produzida, desde que haja divulgação, em nota explicativa, dessa mudança.

3.5 Grupo de sociedades

Conforme o art. 275 da Lei nº 6.404/76, o grupo de sociedades publicará, além das demonstrações contábeis referentes a cada uma das companhias que o compõem, demonstrações consolidadas, que compreendem todas as sociedades do grupo.

A Instrução nº 247 da CVM, por sua vez, exige a publicação de demonstrações consolidadas pela sociedade de comando do grupo de sociedade que inclua companhia de capital aberto.

É oportuno, portanto, o estudo do que seja grupo de sociedades e o

conceito legal do que seja sociedade de comando.

A normatização jurídica de grupo de sociedades encontra-se nos arts. 265 a 277 da Lei nº 6.404, de 1976, conhecida como Lei das Sociedades por Ações. Seguem os principais aspectos desta normatização, em itálico.

CARACTERÍSTICAS E NATUREZA

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direito de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

O grupo de sociedades será considerado sob controle brasileiro se a sua sociedade de comando estiver sob o controle de:

- *pessoas naturais residentes ou domiciliadas no Brasil;*
- *pessoas jurídicas de direito público interno;*
- *sociedades brasileiras que, direta ou indiretamente, estejam sob o controle de pessoas naturais residentes ou domiciliadas no Brasil; ou*
- *pessoas jurídicas de direito público interno.*

NATUREZA

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

CONSTITUIÇÃO

Art. 269. O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o componham, a qual deverá conter:

1. *A designação do grupo;*
2. *A indicação da sociedade de comando e das filiadas;*
3. *As condições de participação das diversas sociedades;*
4. *O prazo de duração, se houver, e as condições de extinção;*
5. *As condições para admissão de outras sociedades e para a retirada das que o componham;*
6. *Os órgãos e cargos da administração do grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as das sociedades que o componham;*
7. *A declaração da nacionalidade do controle do grupo;*
8. *As condições para alteração da convenção.*

ADMINISTRADORES DO GRUPO

Art. 272. A convenção deve definir a estrutura administrativa do grupo de sociedades, podendo criar órgãos de deliberação colegiada e cargos de direção geraL A representação das sociedades perante terceiros, salvo disposição expressa na convenção do grupo, arquivada no registro do comércio e publicada, caberá exclusivamente aos administradores de cada sociedade, de acordo com os respectivos estatutos ou contratos sociais.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Art. 275. O grupo de sociedades publicará, além das demonstrações contábeis referentes a cada uma das companhias que o compõem, demonstrações consolidadas, compreendendo todas as sociedades do grupo, elaboradas com observância dos seguintes aspectos:

1. *As demonstrações consolidadas do grupo serão publicadas juntamente com as da sociedade de comando.*
2. *A sociedade de comando deverá publicar demonstrações contábeis nos termos desta lei, ainda que não tenha a forma de companhia.*
3. *As companhias filiadas indicarão, em nota às suas demonstrações contábeis publicadas, o órgão que publicou a última demonstração consolidada do grupo a que pertencer.*
4. *As demonstrações consolidadas de grupo de sociedades que inclua companhia aberta serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes na Comissão de Valores Mobiliários, e observarão as normas expedidas por essa comissão.*

3.6 Técnica de consolidação

Será apresentado, a seguir, um roteiro para orientar os trabalhos dos profissionais responsáveis pela elaboração ou auditoria das demonstrações contábeis consolidadas:

3.6.1 Obrigatoriedade da elaboração e publicação

Certifique-se de que a controladora (empresa *holding)* e suas controladas devam preparar demonstrações financeiras consolidadas, conforme mencionado na Instrução nº 247 da CVM.

3.6.2 Critérios para consolidação

Na preparação do balanço consolidado, certifique-se de que:

a) foram discutidas as possíveis exclusões de sociedades controladas no balanço a ser consolidado (exemplo: empresas em regime falimentar, em liquidação ou com atividades em áreas econômicas substancialmente diferenciadas das demais sociedades incluídas na consolidação);
b) as demonstrações contábeis das sociedades controladas, para fins de consolidação, foram levantadas na mesma data ou até no máximo 60 (sessenta) dias antes da data das demonstrações contábeis da controladora; as demonstrações contábeis de cada companhia incluída no balanço consolidado estão de acordo com os livros oficiais individuais;
c) foram observados e ajustados os eventos significativos ocorridos após os balanços preparados pelas subsidiárias até a data-base da consolidação (quando a data-base for anterior à data de fechamento);
d) todos os princípios contábeis adotados pela controladora e pelas controladas são efetivamente semelhantes (nota: entende-se que a controladora, no caso, adotou princípios contábeis mais adequados e, dessa forma, as controladas devem seguir esses princípios);
e) caso haja princípios contábeis diferentes, seus efeitos foram eliminados e ajustados antes de incluir a respectiva companhia no balanço combinado;
f) todos os saldos e operações entre as companhias que estão sendo consolidados foram conciliados e ajustados;
g) foram conferidas as somas horizontais e verticais do balanço e resultado combinados.

3.6.3 Procedimentos para eliminações de saldos

Certifique-se de que:

a) foram eliminadas quaisquer participações recíprocas entre as sociedades incluídas na consolidação;
b) o investimento da controladora em suas controladas foi eliminado contra a correspondente proporção no patrimônio líquido dessas controladas incluídas na consolidação;
c) foram destacadas as participações dos acionistas minoritários, não controladores, do patrimônio líquido consolidado;
d) foram eliminados os seguintes lucros não realizados decorrentes de negócios entre a controladora e as sociedades controladas incluídas na consolidação, bem como decorrentes de negócios entre essas controladas:

1. lucro que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido da controladora e correspondido por inclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial da socieda- de controlada;
2. lucro que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido da sociedade controlada e correspondido por inclusão ou exclusão no custo de aquisição de ativo de qualquer natureza no balanço patrimonial da controladora;
3. lucro que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido de uma sociedade controlada e correspondido por inclusão ou exclu- são no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no ba- lanço patrimonial de outra sociedade controlada.

Os principais aspectos a serem observados nesse item são:

1. lucro não realizado na compra e venda de estoques;
2. lucro não realizado na compra e venda de imobilizado;
3. reserva decorrente de reavaliação.

e) foram eliminados os saldos de contas correntes e contas a pagar e a receber entre as companhias incluídas no consolidado;
f) foram eliminadas as receitas e despesas decorrentes de negócios

entre a controladora e as sociedades controladas incluídas na consolidação, assim como as decorrentes de negócios entre as controladas;

g) as participações dos acionistas minoritários no resultado do exercício foram apresentadas como dedução do resultado consolidado;
h) foram demonstrados em controles auxiliares os cálculos das participações dos acionistas minoritários no lucro ou prejuízo e no patrimônio consolidado;
i) foram diferidos os tributos decorrentes da eliminação dos lucros não realizados entre as sociedades incluídas na consolidação;
j) durante o exercício, ocorreu aumento de capital da controladora com lucro não realizado anteriormente eliminado no consolidado;
l) caso a resposta ao item *j* seja positiva, analisar o tratamento dispensado para retificar o patrimônio líquido consolidado;
m) certificar-se de que o lucro não realizado, eliminado no exercício anterior, continua sendo eliminado neste exercício ou que foi totalmente realizado no exercício (atentar para a realização por meio da depreciação, quando o lucro não realizado decorrer da venda de imobilizado);
n) existe parcela de ágio ou deságio incluída no valor contábil do investimento não absorvida na consolidação;
o) se a resposta ao item *n* for positiva e o ágio ou deságio for resultante de diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bem ativo e o valor contábil na sociedade controlada incluída na consolidação, o mesmo deve ser demonstrado como correção desta conta específica do ativo;
p) se a resposta ao item *n* for positiva e o ágio for resultante de diferença para mais em decorrência de expectativa de rentabilidade baseada em projeção de resultados, o mesmo deve ser apresentado no ativo permanente;
q) se a resposta ao item *n* for positiva e o deságio for resultante de diferença para menos em decorrência de expectativa de rentabilidade baseada em projeção de resultados, o mesmo deve ser apresentado como resultado de exercícios futuros.

3.6.4 Publicação das demonstrações contábeis consolidadas

Analise as demonstrações preparadas em forma final e certifique-se de que:

a) estão sendo apresentadas as seguintes demonstrações contábeis consolidadas de forma comparativa:
1. balanço patrimonial;
2. resultado do exercício;
3. movimentação nas contas do patrimônio líquido;
4. origens e aplicações de recursos.
b) as demonstrações contábeis para publicação estão sendo apresentadas em conjunto com as demonstrações contábeis da controladora.

3.6.5 Notas explicativas

Confira as notas explicativas anexas às demonstrações contábeis consolidadas e verifique se contêm os seguintes detalhes:

a) reconciliação entre patrimônio líquido da controladora e o patrimônio líquido consolidado;
b) reconciliação entre o resultado líquido da controladora e o resultado líquido consolidado;
c) divulgação dos critérios adotados para consolidação;
d) divulgação dos critérios para inclusão ou exclusão de controladas nas demonstrações financeiras consolidadas;
e) divulgação de todos os dados de cada controlada (denominação, capital social, patrimônio líquido, lucro líquido);
f) divulgação do percentual de participação da controladora em cada controlada;
g) divulgação dos eventos subsequentes à data de encerramento do exercício social que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os futuros resultados consolidados;
h) divulgação da base e do fundamento para amortização do ágio ou do deságio não absorvidos na consolidação.

3.7 Instrução CVM nº 408, de 18 de agosto de 2004: entidades de propósito específico — EPE

3.7.1 Justificativas e conceito de entidades de propósito específico -EPE

A Comissão de Valores Mobiliários baixou a Instrução n~ 408 que dispõe sobre a inclusão de entidades de propósito específico — EPE nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias abertas, mencionando no art. 1º:

Para fins do disposto na Instrução 247, de 27 de março de 1996, as demonstrações contábeis consolidadas das companhias abertas deverão incluir, além das sociedades controladas, individualmente ou em conjunto, as entidades de propósito específico — EPE, quando a essência de sua relação com a companhia aberta indicar que as atividades dessas entidades são controladas, direta ou indiretamente, individualmente ou em conjunto, pela companhia aberta.

Considera-se que existem indicadores de controle das atividades de uma EPE quando tais atividades forem conduzidas em nome da companhia aberta ou substancialmente em função das suas necessidades operacionais específicas, desde que, alternativamente, direta ou indiretamente:

I — a companhia aberta tenha o poder de decisão ou os direitos suficientes à obtenção da maioria dos benefícios das atividades da EPE, podendo, em consequência, estar exposta aos riscos decorrentes dessas atividades, ou
II — a companhia aberta esteja exposta à maioria dos riscos relacionados à propriedade da EPE ou de seus ativos.

3.7.2 Avaliação** das **participações societárias em EPE e Notas Explicativas

As participações societárias em EPE incluídas na consolidação deverão ser avaliadas pelo método de equivalência patrimonial, nos termos da Instrução CVM nº 247/96.

Os ajustes decorrentes das alterações produzidas pela aplicação do método de equivalência patrimonial previstos neste artigo não constituem ajustes de exercícios anteriores, devendo ser registrados conforme o disposto na Instrução n~ 247/96.

A companhia aberta responsável pela inclusão de entidades de propósito específico — EPE nas demonstrações contábeis consolidadas deverá divulgar, em nota explicativa, as seguintes informações:

I — a natureza, o propósito e as atividades da EPE;
II — a natureza do seu envolvimento com a EPE;
III — o tipo de exposição e perdas decorrentes desse envolvimento com a EPE;
IV — a identificação do beneficiário principal ou grupo de beneficiários principais das atividades da EPE; e
V — as informações requeridas no art. 20 da Instrução CVM nº 247/96, no que couber.

Observações:

- não são consideradas como EPE entidades com autonomia operacional e financeira, tais como clientes e fornecedores da companhia aberta;
- para fins de comparabilidade, as demonstrações contábeis consolidadas do exercício anterior deverão ser divulgadas incluindo as EPE existentes à época em que essas demonstrações foram originalmente elaboradas.

LEI 11.638/07 - OBRIGATORIEDADE DE PUBLICAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Após um longo período tramitando no Congresso Nacional, foi promulgada a lei 11.638/07, em 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da lei 6.404/76 (lei das Sociedades por Ações). Esta nova lei apresentou mudanças que entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008.

O objetivo principal desta lei, que teve como origem o projeto de lei nº 3.741/00, é o de tentar adequar as empresas brasileiras ao mercado internacional, iniciando uma uniformização das regras e práticas contábeis internacionais, principalmente os emanados pelo IFRS (International Financial Reporting Standards), publicados e revisados pelo IASB (International Accouting Standards Board)

Polêmica - Porém, a grande polêmica acerca desta lei, era sobre a

obrigatoriedade das sociedades limitadas de grande porte de publicar seus balanços. De acordo com esta lei, as sociedades de grande porte são aquelas que possuem um ativo total superior a 240 milhões de reais ou receita bruta superior a 300 milhões de reais, não especificando qual o regime societário adotado por cada empresa para se enquadrar como empresa de grande porte. A dúvida foi agravada devido ao fato de que o projeto de lei nº 3.741/00 que resultou a lei 11.638/07 indicava expressamente em seu texto que "As disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis, inclusive demonstrações consolidadas, e a obrigatoriedade de auditoria independente, previstas na lei das sociedades por ações, relativamente às companhias abertas, aplicam-se também às sociedades de grande porte, mesmo quando não constituídas sob a forma de sociedades por ações".

Porém, este projeto de lei foi alterado, e as disposições relativas sobre a publicação obrigatória das demonstrações foram excluídas. Mas mesmo assim, devido a inúmeros questionamentos, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), através de comunicado, emitiu seu entendimento sobre o assunto: "embora não haja menção expressa à obrigatoriedade de publicação dessas demonstrações financeiras, qualquer divulgação voluntária ou mesmo para atendimento de solicitações específicas (credores, fornecedores, clientes, empregados, etc.), as referidas demonstrações deverão ter o devido grau de transparência e estar totalmente em linha com a nova lei (art. 3º)".

Entende-se, portanto, que não há a obrigatoriedade expressa por parte das sociedades limitadas de grande porte de publicar suas demonstrações financeiras, o que existe é a necessidade de se enquadrar nos parâmetros da nova lei caso esta empresa voluntariamente queira efetuar a publicação.
Carlos Eduardo Jaksim Hein

36. REORGANIZAÇÃO E REESTRUTURAÇÃO DE EMPRESAS: INCORPORAÇÃO, FUSÃO, CISÃO E EXTINÇÃO DE EMPRESAS - ASPECTOS CONTÁBEIS, FISCAIS, LEGAIS E SOCIETÁRIOS DA REESTRUTURAÇÃO SOCIAL.

DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO

SEÇÃO I

Dissolução

Art. 206. Dissolve-se a companhia:

I - de pleno direito:

a) pelo término do prazo de duração;

b) nos casos previstos no estatuto;

c) por deliberação da assembleia-geral (art. 136, X); (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

d) pela existência de 1 (um) único acionista, verificada em assembleia-geral ordinária, se o mínimo de 2 (dois) não for reconstituído até à do ano seguinte, ressalvado o disposto no artigo 251;

e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

II - por decisão judicial:

a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;

b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;

c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei;

III - por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

Efeitos

Art. 207. A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação.

SEÇÃO II

Liquidação

Liquidação pelos Órgãos da Companhia

Art. 208. Silenciando o estatuto, compete à assembleia-geral, nos casos do número I do artigo 206, determinar o modo de liquidação e nomear o liquidante e o conselho fiscal que devam funcionar durante o período de liquidação.

§ 1º A companhia que tiver conselho de administração poderá mantê-lo, competindo-lhe nomear o liquidante; o funcionamento do conselho fiscal será permanente ou a pedido de acionistas, conforme dispuser o estatuto.

§ 2º O liquidante poderá ser destituído, a qualquer tempo, pelo órgão que o tiver nomeado.

Liquidação Judicial

Art. 209. Além dos casos previstos no número II do artigo 206, a liquidação será processada judicialmente:

I - a pedido de qualquer acionista, se os administradores ou a maioria de acionistas deixarem de promover a liquidação, ou a ela se opuserem, nos casos do número I do artigo 206;

II - a requerimento do Ministério Público, à vista de comunicação da autoridade competente, se a companhia, nos 30 (trinta) dias subsequentes à dissolução, não iniciar a liquidação ou, se após iniciá-la, a interromper por mais de 15 (quinze) dias, no caso da alínea e do número I do artigo 301.

Parágrafo único. Na liquidação judicial será observado o disposto na lei processual, devendo o liquidante ser nomeado pelo Juiz.

Deveres do Liquidante

Art. 210. São deveres do liquidante:

I - arquivar e publicar a ata da assembleia-geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;

II - arrecadar os bens, livros e documentos da companhia, onde quer que estejam;

III - fazer levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela assembleia-geral ou pelo juiz, o balanço patrimonial da companhia;

IV - ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo, e partilhar o remanescente entre os acionistas;

V - exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações;

VI - convocar a assembleia-geral, nos casos previstos em lei ou quando julgar necessário;

VII - confessar a falência da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei;

VIII - finda a liquidação, submeter à assembleia-geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;

IX - arquivar e publicar a ata da assembleia-geral que houver encerrado a liquidação.

Poderes do Liquidante

Art. 211. Compete ao liquidante representar a companhia e praticar todos os atos necessários à liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Parágrafo único. Sem expressa autorização da assembleia-geral o liquidante não poderá gravar bens e contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, ainda que para facilitar a liquidação, na atividade social.

Denominação da Companhia

Art. 212. Em todos os atos ou operações, o liquidante deverá usar a denominação social seguida das palavras "em liquidação".

Assembleia-Geral

Art. 213. O liquidante convocará a assembleia-geral cada 6 (seis) meses, para prestar-lhe contas dos atos e operações praticados no semestre e apresentar-lhe o relatório e o balanço do estado da liquidação; a assembleia-geral pode fixar, para essas prestações de contas, períodos menores ou maiores que, em qualquer caso, não serão inferiores a 3 (três) nem superiores a 12 (doze) meses.

§ 1º Nas assembleias-gerais da companhia em liquidação todas as ações gozam de igual direito de voto, tornando-se ineficazes as restrições ou limitações porventura existentes em relação às ações ordinárias ou preferenciais; cessando o estado de liquidação, restaura-se a eficácia das restrições ou limitações relativas ao direito de voto.

§ 2º No curso da liquidação judicial, as assembleias-gerais necessárias para deliberar sobre os interesses da liquidação serão convocadas por ordem do juiz, a quem compete presidi-las e resolver, sumariamente, as dúvidas e litígios que forem suscitados. As atas das assembleias-gerais

serão, por cópias autênticas, apensadas ao processo judicial.

Pagamento do Passivo

Art. 214. Respeitados os direitos dos credores preferenciais, o liquidante pagará as dívidas sociais proporcionalmente e sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto às taxas bancárias.

Parágrafo único. Se o ativo for superior ao passivo, o liquidante poderá, sob sua responsabilidade pessoal, pagar integralmente as dívidas vencidas.

Partilha do Ativo

Art. 215. A assembleia-geral pode deliberar que antes de ultimada a liquidação, e depois de pagos todos os credores, se façam rateios entre os acionistas, à proporção que se forem apurando os haveres sociais.

§ 1º É facultado à assembleia-geral aprovar, pelo voto de acionistas que representem 90% (noventa por cento), no mínimo, das ações, depois de pagos ou garantidos os credores, condições especiais para a partilha do ativo remanescente, com a atribuição de bens aos sócios, pelo valor contábil ou outro por ela fixado.

§ 2º Provado pelo acionista dissidente (artigo 216, § 2º) que as condições especiais de partilha visaram a favorecer a maioria, em detrimento da parcela que lhe tocaria, se inexistissem tais condições, será a partilha suspensa, se não consumada, ou, se já consumada, os acionistas majoritários indenizarão os minoritários pelos prejuízos apurados.

Prestação de Contas

Art. 216. Pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante convocará a assembleia-geral para a prestação final das contas.

§ 1º Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a companhia se extingue.

§ 2º O acionista dissidente terá o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da publicação da ata, para promover a ação que lhe couber.

Responsabilidade na Liquidação

Art. 217. O liquidante terá as mesmas responsabilidades do administrador, e os deveres e responsabilidades dos administradores, fiscais e acionistas subsistirão até a extinção da companhia.

Direito de Credor Não-Satisfeito

Art. 218. Encerrada a liquidação, o credor não-satisfeito só terá direito de exigir dos acionistas, individualmente, o pagamento de seu crédito, até o limite da soma, por eles recebida, e de propor contra o liquidante, se for o caso, ação de perdas e danos. O acionista executado terá direito de haver dos demais a parcela que lhes couber no crédito pago.

SEÇÃO III

Extinção

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

SEÇÃO I

Transformação

Conceito e Forma

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

Deliberação

Art. 221. A transformação exige o consentimento unânime dos sócios ou acionistas, salvo se prevista no estatuto ou no contrato social, caso em que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade.

Parágrafo único. Os sócios podem renunciar, no contrato social, ao direito de retirada no caso de transformação em companhia.

Direito dos Credores

Art. 222. A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia.

Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará.

SEÇÃO II

Incorporação, Fusão e Cisão

Competência e Processo

Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

§ 1º Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo.

§ 2º Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

§ 3º Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se for o caso, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de cento e vinte dias, contados da data da assembleia-geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 4º O descumprimento do previsto no parágrafo anterior dará ao acionista direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações (art. 45), nos trinta dias seguintes ao término do prazo nele referido, observado o disposto nos §§ 1º e 4º do art. 137. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

Protocolo

Art. 224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumen- to ou redução do capital das sociedades que forem parte na ope- ração;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Parágrafo único. Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Justificação

Art. 225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembleia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

§ 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que

forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

§ 3º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Incorporação

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Fusão

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

§ 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

§ 3º Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão.

Cisão

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Direito de Retirada

Art. 230. Nos casos de incorporação ou fusão, o prazo para exercício do direito de retirada, previsto no art. 137, inciso II, será contado a partir da publicação da ata que aprovar o protocolo ou justificação, mas o pagamento do preço de reembolso somente será devido se a operação vier a efetivar-se. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Direitos dos Debenturistas

Art. 231. A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá da prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembleia especialmente convocada com esse fim.

§ 1º Será dispensada a aprovação pela assembleia se for assegurado aos debenturistas que o desejarem, durante o prazo mínimo de 6 (seis) meses a contar da data da publicação das atas das assembleias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares.

§ 2º No caso do § 1º, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures.

Direitos dos Credores na Incorporação ou Fusão

Art. 232. Até 60 (sessenta) dias depois de publicados os atos relativos à incorporação ou à fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação; findo o prazo, decairá do direito o credor que não o tiver exercido.

§ 1º A consignação da importância em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

§ 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

§ 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

Direitos dos Credores na Cisão

Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

Averbação da Sucessão

Art. 234. A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

FUSÃO

Fusão é a operação societária por meio da qual duas ou mais sociedades comerciais juntam seus patrimônios a fim de formarem uma nova sociedade comercial, consequentemente deixando de existir individualmente. Difere da incorporação, que a operação que resulta da absorção de um ou mais patrimônios de uma sociedade, por outra sociedade (ou outra figura qualquer empresarial).

Conforme definição do próprio direito positivo brasileiro (Lei 6.404, artigo 228), "**Fusão** é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova que lhes sucederá em direitos e obrigações." Para Bulgarelli (1999) "**Fusão** é um ato de natureza corporativa ou social, pelo qual duas ou mais sociedades, diante a dissolução de alguma ou de todas elas, fundem seus patrimônios e agrupam-se em uma só sociedade."

Conforme citação em Maia (1972), a Lei de Sociedades por Ações, art. 153, define a **Fusão** como "operação pela qual se une duas ou mais sociedades para formar sociedade nova que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações". A **Fusão** é um processo no qual uma empresa compradora, se apropria de outra, adquirindo todos os seus ativos e passivos. O processo é finalizado quando a combinação resulta na

identidade de uma delas, onde bens, direitos e obrigações da empresa menor se fundem na empresa maior.

É uma forma de união, tal como a incorporação, em que há o desaparecimento de uma ou mais pessoas jurídicas, para que surja outra, com maior dimensão e maior capacidade econômica.

Para Barros (2003), fusão é a união de duas ou mais empresas que deixam de existir legalmente para formar uma terceira, com nova identidade, teoricamente sem predominância de nenhuma das empresas anteriores. Normalmente, ocorre o controle administrativo da maior ou da mais próspera. Uma grande diferença entre fusão e aquisição é que a segunda implica alto grau de investimento e de controle, além de um processo de integração mais complexo.

1-Fatores determinantes da fusão de empresas

As Fusões e Aquisições tomaram um novo sentido com as sociedades acionárias nos dias atuais, caindo por terra a concepção simplista constituída de um fenômeno de crescimento da empresa. Hoje, em um caráter mais amplo, mudam-se as causas e os objetivos, consequentemente mudando seus efeitos.

Entre os fatores determinantes de Fusão, podemos apontar a racionalização da produção, onde varias buscam melhor seu setor produtivo e reduzir custos; adotar progressos tecnológicos descobertos por outras para melhora no seu processo produtivo; reorganizar as estruturas e evitar a concorrência no setor. Dentro destes fatores, Bulgarelli (1999), destaca três categorias:

a) Obter recursos próprios necessários para o crescimento;
b) Aumentar sua dimensão para reintegração das filiais; e
c) Supressão da concorrente;

Estes fatores tendem a aumentar o poder de monopólio, resultando necessariamente na concentração das sociedades e como este poder de monopólio pode ser alcançado por quaisquer outras formas de concentração, pode-se concluir que a Fusão é a menos perigosa, pois integra e une completamente o patrimônio das empresas.

Segundo Hitt, Ireland e Hoskisson (2007), existem ainda outras razões para que ocorra o processo de Aquisição e Fusão nas organizações como: aumentar o poder de mercado, superar barreiras de entrada, diminuir os custos e os riscos de desenvolvimento de novos produtos e conseguir uma comercialização mais rápida, maior diversificação e aprender e desenvolver novas capacitações.

2-Classificação dos tipos de fusão

Para Brealey e Meyers (1995) apud Matias, Barreto & Gorgati (1996), os tipos de processo de fusão mais importantes são: a fusão horizontal, a fusão vertical e a por conglomerado.

Na fusão horizontal, empresas na mesma linha de negócios, ou seja, empresas semelhantes. As razões normalmente para este tipo de fusão são economias de escala e redução de custos. A fusão da Chrysler com a American Motors foi um exemplo. Este tipo de fusão costuma ser regulado pelo governo porque reduz a competição em uma dada indústria, podendo levar à criação de um monopólio ou cartel.

Na fusão vertical, empresas que atuam na mesma linha de mercado, mas em estágios diferentes da produção, por exemplo uma fabricante de massas alimentícias compra um moinho de trigo. O objetivo desde caso é reduzir custos de transações externas devido imperfeições do mercado, assim como buscar economias de escala através de operações conjuntas sistêmicas. A fusão de uma empresa montadora de automóveis com um fornecedor de autopeças é uma fusão vertical.

A fusão por conglomerado é a combinação de empresas em negócios não relacionados, cujo principal objetivo, na maioria das vezes, é a diversificação de investimentos, visando reduzir riscos e aproveitar oportunidades de investimento. Isto ocorre quando as empresas que se fundem operam em negócios distintos. A fusão da RJR (empresa de tabaco) com a Nabisco (empresa de alimentos) é um exemplo. As fusões de conglomerados podem ser divididas nos três tipos característicos que seguem:

Extensão de Produto: ocorrem quando as linhas de produtos das empresas são aumentadas. Este tipo de fusão é entre empresas que atuam em negócios que possuem uma certa relação entre si.

Extensão geográfica de mercados: envolve empresas cujas operações são conduzidas em mercados com localização geográfica diferente, como por exemplo, uma empresa atua somente no mercado interno e a outra somente no mercado externo.

Conglomerado Puro: estas são fusões que não se enquadram em nenhum dos dois tipos descritos acima, envolvendo empresas que atuam em negócios não relacionados. Um conglomerado pode ser entendido como uma empresa que controla um leque de atividades em diversos negócios que requerem habilidades administrativas diferentes e que realiza um processo de diversificação basicamente através de aquisições e fusões.

Os conglomerados podem ser financeiros ou administrativos. Um conglomerado financeiro é aquele que financia as demais empresas, controlando-as e assumindo os riscos financeiros das diversas atividades. Este tipo de conglomerado conduz geralmente a uma melhor alocação de recursos financeiros dentro da empresa, diminuindo riscos de falência.

O conglomerado administrativo incorpora as características do conglomerado financeiro, acrescendo a elas o provimento de serviços administrativos e de experiência administrativa conduzindo, dessa forma, as decisões operacionais das demais empresas.

3-Processo jurídicos para realização de fusão de empresas

Segundo Junior (2005) apud Bataier (2005), para a realização da operação, a Lei das S/A determina expressamente que sejam elaborados determinados documentos societários, os quais deverão ser firmados ou ratificados pelos acionistas das sociedades submetidas aos processos de cisão, incorporação e fusão. Pode-se destacar:

a-) Protocolo;
b-) Justificação
c-) Laudo de Avaliação
d-) Assembleia Geral ou Reunião de Quotistas;e;
e-) Alteração do Contrato/Estatuto Social.

Deve ser ressaltado que tais instrumentos deverão ser arquivados nos registros públicos competentes, para que a operação passe a ser oponível a terceiros. A seguir encontram-se os documentos societários citados pelo autor.

'3.1-Protocolo'

O primeiro documento societário necessário para a realização das operações de incorporação, cisão e fusão de empresas é o protocolo. Ele funciona como uma espécie de roteiro de operação, cuja base legal é o artigo 224 da Lei das S/A:

Art.224. As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas.

'3.2-Justificação'

O segundo documento societário que a Lei das S/A (artigo 225) prevê ser necessário à realização da operação é a justificação. Ela poderá ser elaborada junto com o protocolo onde deverão ser expostos os elementos motivadores da operação:

Art.225. As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas a deliberação da assembleia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;
II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razoes para a modificação dos seus direitos, se prevista;
III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que deverão extinguir;
IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

'3.3-Laudo de Avaliação'

O terceiro documento societário necessário à realização das operações de incorporação, fusão e cisão é o laudo de avaliação do patrimônio liquido da sociedade incorporada, cisionada ou fundida.

O laudo de avaliação deverá ser elaborado com observância no artigo 8º da lei das S/A:

Art.8º. Avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia-geral dos subscritores, convocada pela empresa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em seguida convocação com qualquer número.

Aprovando os sócios/acionistas das sociedades envolvidas na operação o protocolo e a justificação, os mesmo deverão então nomear três peritos ou empresas de avaliação que irão avaliar o patrimônio liquido da sociedade incorporada, da sociedade cindida ou das sociedades submetidas à fusão.

'3.4-Critérios de avaliação do Patrimônio Líquido'

A incorporação, cisão ou fusão de sociedades implica, normalmente, que a sociedade sucessora acabe por aumentar (ou mesmo criar) o seu capital social. Esse aumento (ou criação) acaba sendo integralizado mediante a conferencia do acervo liquido da sociedade incorporada, da cindida e daquelas submetidas à fusão.

Assim, a avaliação desse acervo líquido é de fundamental importância nessas operações, os peritos ou a empresa de avaliação podem se utilizar de três critérios de avaliação de Patrimônio Liquido da empresa objeto de incorporação, fusão ou cisão. São eles:

a-) Avaliação a valor contábil – devem ser observados os critérios de avaliação de ativo e passivo dos artigos 183 e 184 da Lei das S/A;
b-) Avaliação a valor de mercado – os ativos (bens e direitos) são avaliados pela sua cotação no mercado; e,
c-) Avaliação a valor econômico – baseado na rentabilidade futura que o investimento poderá gerar, o critério usual nesse método é o do fluxo de caixa descontado a valor presente. Esse método ficou popular e conhecido com as privatizações.

Fica a critério da administração da sociedade (posteriormente ratificado pelos sócios/acionistas) qual o método a ser adotado. Deve-se ressaltar que não existe método de avaliação perfeito, todos eles têm seu lado positivo, e o seu lado negativo.

'3.5-Demonstrações Financeiras - Balanço Base'

Não existe previsão expressa no texto da Lei das S/A sobre a necessidade do levantamento de balanço (e demonstração de resultado), nos casos de cisão, incorporação e fusão. Apesar disso, esse documento é fundamental para suportar o laudo de avaliação a ser elaborado pelos peritos e pela empresa de avaliação.

A base legal para a elaboração de tais documentos contábeis está disposto do artigo 21, da Lei n 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art.21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço especifico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

O balanço em questão devera ser levantado pela pessoa jurídica ate 30 (trinta) dias antes da ocorrência do evento societário (reunião de quotistas/assembleia de acionistas) que deliberar sobre a incorporação, a cisão ou a fusão.

'3.6-Reuniões de acionistas'

Independentemente do tipo societário das sociedades envolvidas nas operações de incorporação, cisão, ou fusão, quem deverá sempre decidir sobre a realização – ou não – da operação são os sócios ou os acionistas das sociedades envolvidas.

Tal decisão deverá ser tomada no caso das sociedades anônimas por pelo menos, metade dos acionistas com direito a voto (nos casos das sociedades incorporadas, cindidas ou fundidas), podendo haver necessidade de um quorum maior, caso o estatuto assim o determine.

No caso das sociedades por quotas de responsabilidades limitada, a decisão deverá ser tomada por ¾ (três quartos) do capital social.

'3.7-Certidões Negativas'

Para arquivamento dos atos societários serão necessárias as seguintes certidões da sociedade incorporada, fusionada ou cindida (artigo 24 da Instrução Normativa/DNRC n88/01):

a-) Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais – CQTF – emitida pela Secretaria da Receita Federal – SRF;
b-) Certidão Negativa de Débito – CND – fornecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS;
c-) Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS -, expedido pela Caixa Econômica Federal – CEF;
d-) Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, fornecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN.

'3.8-Publicação de edital de convocação para assembleia'

Os acionistas, para participarem da assembleia geral que irá aprovar a operação de incorporação, fusão ou cisão, deverão ser convocados através de anúncio publicado por três vezes, no mínimo contendo local, data, hora e ordem do dia.

No caso de companhia fechada, o prazo de publicação é de no mínimo, 08 (oito) dias de antecedência não se realizando a primeira assembleia, será publicado novo anúncio com antecedência mínima de 05 (cinco) dias.

No caso de companhia aberta, o prazo de publicação é de no mínimo 15 (quinze) dias de antecedência para a primeira convocação de 08 (oito) dias para a segunda convocação nos termos que a dispõe.

'3.9-Conselho de Administração e Defesa Econômica(CADE)'

Vale lembrar que muitas destas operações necessitam ser analisadas e aprovadas pelo CADE. Ele tem a finalidade de orientar, fiscalizar, prevenir e apurar abusos de poder econômico, exercendo papel tutelador da prevenção e repressão do mesmo. Foi criado em 1962 e transformado, em 1994, em Autarquia vinculada ao Ministério da Justiça. Suas atribuições estão previstas no artigo 54, parágrafo 3º da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994:

Art. 54: Os atos, sob qualquer forma manifestados, que possam limitar ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, ou resultar na dominação de mercados relevantes a bens ou serviços, deverão ser submetidos à apreciação do CADE.

O CADE é a última instância na esfera administrativa, responsável pela decisão final sobre a matéria concorrencial. Assim, após receber os pareceres das duas secretarias (Seae e SDE) tem a tarefa de julgar os processos.

4-Etapas do processo de fusão

Quando se discorre sobre Fusões e Aquisições, é importante relacionar o trabalho de Barros, Cançado, Souza E Steur (2003) que indicam as etapas de tal acontecimento. Essas etapas partem da escolha da empresa, passam pelo intenção de compra; auditoria conhecida como due digilence; a negociação entre as partes envolvidas, e finalmente pela etapa de integração entre as empresas.

'4.1-A Intenção de Compra'

A literatura identifica duas grandes lógicas para a compra de empresas. Uma se relaciona à maximização de valor da empresa e outra às motivações da direção da empresa. A lógica da maximização do valor ocorre quando o principal motivo da compra é aumentar o valor para o acionista, imprimindo sinergia por meio de economia de escala ou transferência de conhecimento. As motivações do corpo diretivo relacionam-se à lógica de mercado, ao aumento da participação do mercado e do prestígio da direção e à redução do nível de incerteza.

'4.2-Due Diligence'

Trata-se da etapa inicial do processo de aquisição, quando são feitos levantamentos e análises sistematizadas sobre a empresa a ser adquirida. O que é mais comum nesse momento, segundo Marks e Mirvs (1998) apud Barros, Cançado, Souza E Steur (2003), é focalizar as implicações financeiras, decorrentes dos valores relativos a taxas, impostos ou questões legais que influenciam na estrutura da transação em si, com o

objetivo de auxiliar na definição do preço a ser pago. Geralmente é designada uma equipe voltada para avaliar os riscos financeiros da operação.

'4.3-Negociação'

Na negociação, é elaborado um plano de aquisição. Esse é o momento no qual devem ser colocadas questões adequadas e pertinentes, tanto no nível formal como informal. Normalmente, é designada uma força-tarefa para a negociação, com experiências anteriores em aquisições para a elaboração desse plano de fechamento do negócio. Essa equipe representa os interesses das organizações envolvidas na aquisição. Assim, podem ser clarificados os motivos que tenham ficado ambíguos, além de propiciar uma visão mais crítica do processo, com aprofundamento nas questões que envolvem a aquisição. Nesse plano devem constar a estrutura organizacional e hierarquia, a composição do time de integração e o cronograma de ações, é importante ainda, a seleção do gerente e do time de integração, que terão a responsabilidade da combinação das duas empresas.

'4.4-Integração'

Vários estudiosos sobre o tema concordam que esta é uma etapa do processo fundamental para garantir o sucesso da operação. Quando uma empresa é incorporada à outra, obrigatoriamente, se encontram duas culturas diferentes, tendo cada uma delas pressupostos, crenças, modos distintos de interpretar a realidade, de organizar os processos e de fazer acontecer. A integração destes dois mundos varia em função dos objetivos a serem atingidos com a aquisição, determinando a maneira de conduzir a gestão das pessoas. (BARROS, 2003).

Incorporação

Incorporação é a operação societária por meio da qual uma ou mais sociedades comerciais têm seus patrimônios absorvidos por uma outra sociedade comercial. Difere da fusão, que é quando a absorção dos patrimônios resultará em uma nova sociedade (ou alguma outra configuração empresarial). Também difere da compra do acervo patrimonial, que é a operação em que uma sociedade adquire o patrimônio total ou parcial de outra que se torna extinta (extinção). A lei brasileira que traz regras sobre essas operações é a Lei 6.404/76. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, art. 227; Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1116). Desaparecem as sociedades incorporadas, permanecendo, porém, com a sua natureza jurídica inalterada, a sociedade incorporadora.

A **cisão de uma sociedade** é a operação pela qual a sociedade transfere todo ou somente uma parcela do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. A sociedade cindida pode extinguir-se, se houver versão de todo o seu patrimônio - ou dividindo-se o seu capital - se parcial.

REESTRUTURAÇÕES SOCIETÁRIAS INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO DE EMPRESAS

A negociação de empresas é uma excelente oportunidade para grandes ganhos de capital. Os especialistas nesse setor afirmam que, nas últimas décadas, alguns investidores fizeram fortunas da noite para o dia com a chamada compra alavancada de empresas.

Movimento que tem, historicamente, suas fases ascendentes e descendentes nos mercados financeiros internacionais, os processos de aquisição e fusão de empresas podem envolver valores elevados. Esse fato, aliado à complexidade dos aspectos operacionais, fiscais e legais da maioria dos processos de negociação para aquisição ou fusões de empresas, justifica a contratação de advogados, auditores, consultores e contadores especializados.

É importante, portanto, para tais profissionais, o estudo do assunto, para o melhor preparo técnico que possibilite a adequada prestação de serviços.

1- Aspectos legais e contábeis

As citações legais desse texto referem-se às Leis nº 6.404/76 e 9.457/97, sempre que informações diversas não sejam expressas. Quando as reestruturações societárias envolverem companhias abertas, há necessidade de se reportar também aos textos das Instruções nº 319, de 3-12-1999 e 349, de 6-3-2001.

A Lei nº 6.404/76 menciona, em seu art. 223, que a incorporação, fusão ou cisão podem ser efetuadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais e acrescenta:

No §1º: Nas operações em que houver criação de sociedades, serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo, e

No §2º: Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

No §3º: (acrescido pela Lei nº 9.457/97): Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se foro caso, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data da assembleia geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

No §4º: (acrescido pela Lei nº 9.457/97): O descumprimento do previsto no parágrafo anterior dará ao acionista direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações (art. 45), nos 30 (trinta) dias seguintes ao término do prazo nele referido, observado o disposto nos §§1º e 4º do art. 137.

Portanto, em todas as operações, a decisão quanto à sua realização deve ser tomada, em cada sociedade, pela forma prevista para a alteração do estatuto ou contrato social. Assim, por exemplo, em se tratando de sociedades por ações, a decisão deverá ser tomada em assembleia geral extraordinária, obedecidas as regras legais e estatutárias pertinentes; na sociedade limitada, pelo modo definido no contrato, que deve ser verificado em cada caso.

Havendo criação de sociedade, como pode ocorrer na cisão, devem ser observadas as normas reguladoras da constituição do respectivo tipo societário. Assim, na cisão de que resulte nova companhia, esta deverá ser criada em consonância com as formalidades previstas na Lei das Sociedades por Ações (arts. 80 e 93).

1.1- Aspectos procedimentais

A Lei nº 6.404/76 prevê, em seu art. 224, procedimentos complexos para concretização das operações de incorporação, fusão e cisão consistentes na realização de diferentes atos, comuns a todas. Esses procedimentos complexos pretendem segregar, em atos específicos, os passos lógicos que a operação requer. Tais passos são:

a) acordo para a realização;
b) exposição de motivos ao órgão deliberativo; e
c) deliberação propriamente dita.

Assim, partindo do pressuposto de conjugação dos interesses das sociedades envolvidas, os respectivos administradores assinam um documento (protocolo), que, com a respectiva gama de motivação (justificação), é apresentado à deliberação do órgão competente (Assembleia Geral Extraordinária, na sociedade por ações).

Examinaremos, isoladamente, cada um desses atos:

a) Protocolo (art. 224)

É o documento que consubstancia o acordo pelo qual os representantes ou os próprios acionistas das sociedades fixam e estipulam as condições da operação. Do protocolo deve constar:

I — o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II — os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III — os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV — a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de

uma das sociedades possuídas por outra;

V — o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte da operação;

VI — o projeto ou projetos de estatuto ou alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII — todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Obs.: Os valores sujeitos à determinação serão indicados por estimativa.

b) Justificação (art. 225)

É o documento em que se evidencia o interesse das sociedades na concretização do negócio, no qual serão expostos:

I — os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia em sua realização;

II — as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação de seus direitos, se prevista;

III — a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV — o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

c) Formação do capital (art. 226)

As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

§ 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

2- Exemplo de protocolo

Para fins ilustrativos apresentamos a seguir um exemplo de protocolo de cisão seguido de incorporação:

PROTOCOLO DE JUSTIFICAÇÃO DA CISÃO PARCIAL DA FREVO SERVIÇOS S/C LTDA. SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO PELA PORTO - PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.

Protocolo de justificação de cisão seguida de incorporação que entre si fazem:

1. FREVO — SERVIÇOS S/C LTDA., com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Bons Olhos nº 314, 5º andar, com seus atos constitutivos datados de 10-11-198 1, registrados no 2º Cartório de Registro de Títulos e Documentos sob o nº 7.698, inscrito no CGC (MF) sob o nº 12.345.678/0001-22, representada por seus sócios-gerentes CASTO PORTO JUNIOR, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade RG nº 1.234.567 (SP) e FELINA PORTO, brasileira, casada, advogada, portadora da Cédula de Identidade RG nº 3.933.046 (SP), doravante designada simplesmente FREVO; e
2. PORTO — PARTICIPAÇÕES S/C LTDA., com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Boa Vida nº 314, 2º andar, com seus atos constitutivos, datados de 24-10-1975, registrados no 4º Cartório de Registro de Títulos e Documentos desta capital, em 28-10-1975 e última alteração contratual datada de 13-6-1981, registrada sob o nº 47.888/81 em 22-10-1981, no mesmo cartório, inscrito no CGC (MF) sob o nº 47.191.986/0001-98, representada por seus sócios-gerentes, Srs. CASTO PORTO JUNIOR, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade RG nº 3.302.503 (SP) e CIRO FERNANDES PORTO, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade RG nº 4.105.346 (SP) e do CPF nº 384.296.248/72, doravante designada simplesmente PORTO.

Resolvem, por esse instrumento particular, firmar o presente "Protocolo", em que se determinarão as condições, justificativas e forma pela qual se realizará a cisão da FREVO, com versão parcial de seu patrimônio a ser incorporado pela PORTO.

I - MOTiVO E FINALIDADE DA OPERAÇÃO

Visando dimensionar de forma mais adequada o capital da FREVO, compatibilizando a situação patrimonial com sua necessidade financeira, a administração das sociedades envolvidas resolveu excluir de seu patrimônio, mediante processo de cisão, parcela dos bens e direitos. A operação de cisão objetiva a versão parcial do patrimônio da FREVO para a PORTO.

II -INTERESSE DAS SOCIEDADES

O dimensionamento do capital das pessoas jurídicas envolvidas nesse processo permitirá que os esforços da administração sejam dirigidos para a consecução dos respectivos objetivos sociais.

III - DATA-BASE DA AVALIAÇÃO

A data-base da avaliação patrimonial será o dia 31-8-XX.

IV - CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO A SER VERTIDO DA FREVO

O critério adotado é o contábil, com base no balanço da FREVO na data-base da avaliação patrimonial.

V - COMPOSIÇÃO ATUAL DO CAPITAL DAS SOCIEDADES

O capital social da FREVO após a capitalização das reservas, e da incorporação da parcela do patrimônio da PORTO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA. vertida na cisão daquela sociedade passou a ser de $ 14.325.164 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros), representado por 14.325.164 quotas no valor nominal de $ 1,00 cada uma, assim distribuídas:

a) CASTO PORTO JUNIOR 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e um mil, duzentos e noventa e um) quotas;
b) CIRO E PORTO 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e um mil, duzentos e noventa e um) quotas;
c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e um mil, duzentos e noventa e um) quotas; e
d) FELINA P P BARRETO 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e um mil, duzentos e noventa e um) quotas.

O capital social da PORTO que após a capitalização das reservas e da redução do capital em virtude de cisão parcial daquela sociedade será de $ 1.1.1 (um milhão de dinheiros), representado por 1.000.000 (um milhão) de quotas de valor nominal de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma, assim distribuídas:

a) CASTO PORTO JUNIOR 250.000 (duzentos e cinquenta mil) quotas;
b) CIRO E PORTO 250.000 (duzentos e cinquenta mil) quotas;
c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA 250.000 (duzentos e cinquenta mil) quotas;
d) FELINA P. P. BARRETO 250.000 (duzentos e cinquenta mil) quotas.

VI- COMPOSIÇÃO DO CAPITAL APÓS A CISÃO

A operação acarretará divisão do capital da empresa cindida FREVO, equivalente a 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas, mantida a proporcionalidade da participação de cada sócio.

Em decorrência da cisão o capital social da FREVO que era de $ 14.325.164,00 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros), na data da efetivação da cisão, dividido em 14.325.164 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas no valor de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma, se dividirá em parcela a ser vertida para a PORTO, no valor de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros) representada por 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas da sociedade cindida que serão extintas, e parcela remanescente no valor de $ 1.000.000 (um milhão de dinheiros), correspondente a 1.000.000 (um milhão) quotas, todas no valor de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma.

VII- ELEMENTOS QUE FORMARÃO A PARCELA DO PATRIMÔNIO A

SER VERTIDA DA FREVO PARA A PORTO

A FREVO subsistirá com todos os elementos patrimoniais, exceto quanto a parcela do ATIVO PERMANENTE — IMOBILIZADO, relativa a bens e direitos no valor total de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros), e a do PATRIMÔNIO LÍQUIDO, relativa ao Capital social no valor total de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros).

Consequentemente, será vertida para a PORTO parcela correspondente ao valor de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros), a ser contabilizada nas contas a seguir relacionadas, da sociedade PORTO:

Do ATIVO:

1. Assim descritos:

(a) CAIXA: importância em dinheiro $ 381.752,75 (trezentos e oitenta e um mil, setecentos e cinquenta e dois dinheiros e setenta e cinco centavos);

(b) BANCOS CONTA MOVIMENTO: saldo contábil correspondente à importância em dinheiro, existente nas seguintes instituições financeiras:

1. Banco Bradesco S.A., Agência 419 — c/c 39.460-2, $ 1.724,96 (mil, setecentos e vinte e quatro dinheiros e noventa e seis centavos);
2. Banco Bamerindus do Brasil S.A., Agência 0343 — c/c 37.937-02,$ 3.163,98 (três mil, cento e sessenta e três dinheiros e noventa e oito centavos);

(c) APLICAÇÕES FINANCEIRAS: saldo contábil relativo à aplicação no Banco Bradesco S.A., Agência 419, $ 287.065,70 (duzentos e oitenta e sete mil, sessenta e cinco dinheiros e setenta centavos);

(d) Veículos: valor residual contábil dos seguintes veículos:

1. Chevrolet Monza SLE 2.0, fabricado em 1987, cor preta, chassis 9BGJKI1YHHB039781, licenciado em São Paulo — SP sob placa RS 2393 $ 147.965,70 (cento e quarenta e sete mil, novecentos e sessenta e cinco dinheiros e setenta centavos);
2. Chevrolet Monza SLE 2.0, fabricado em 1988 — modelo 1989, cor preta, chassis 9BGJK69YKJBO233227, licenciado em São Paulo — SP sob placa VR 7999 — $ 746.626,91 (setecentos e quarenta e seis mil, seiscentos e vinte e seis dinheiros e noventa e um centavos).

(e) DIREITOS DE CRÉDITOS EM CONTRATOS DE MUTUO contra:

- PORTO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.: $ 2.550.349,14 (dois milhões, quinhentos e cinquenta mil, trezentos e quarenta e nove dinheiros e quatorze centavos);
- IMOBILIÁRIA CEPO S/C LTDA.: $ 68.467,77 (sessenta e oito mil, quatrocentos e sessenta e sete dinheiros e setenta e sete centavos);
- AGROPECUÁRIA JABORANDI: $ 9.138.047,09 (nove milhões, cento e trinta e oito mil, quarenta e sete dinheiros e nove centavos).

Do PATRIMÔNIO LÍQUIDO:

1. CAPITAL SOCIAL, no valor de $ 13.325.164,00 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros).

VIII - CAPITAL DAS SOCIEDADES

Como consequência da cisão parcial, o capital da FREVO que é de $ 14.325.164,00 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros), na data da efetivação da cisão, representado por 14.325.164 (quatorze milhões, trezentos e vinte cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas, no valor de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma, será cindido parcialmente mediante versão para a PORTO de parcela correspondente a $ 13.325.164,00 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros). Dessa forma, na FREVO subsistirá capital no montante de $ 1.000.000 (um milhão de dinheiros), equivalente a 1.000.000 (um milhão) de quotas no valor de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma.

Os quotistas da FREVO receberão quotas da sociedade incorporadora PORTO em substituição as quotas ora extintas que possuíam na sociedade cindida FREVO, na proporção de suas participações na mesma.

O capital social da sociedade incorporadora PORTO, em decorrência, será aumentado em $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro dinheiros) equivalente a 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas no valor de $ 1,00 (um dinheiro) cada uma, que serão distribuídas aos quotistas da sociedade cindida FREVO, na seguinte proporção:

a) CASTO PORTO JUNIOR: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.
b) CIRO E PORTO: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.
c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.
d) FELINA P P BARRETO: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.

IX - DIREITOS E OBRIGAÇÕES

A sociedade incorporadora PORTO será solidariamente responsável perante os credores da FREVO, na proporção do patrimônio líquido que lhe foi vertido, nos termos do art. 233 da Lei nº 6.404/76.

X - VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais ocorridas entre a data-base da avaliação (31-8-XX) e da data da efetivação da cisão, vinculadas às parcelas a serem vertidas, serão assumidas pela sociedade incorporadora PORTO.

XI - REEMBOLSO ATRIBUÍVEL ÀS QUOTAS DE DISSIDENTES

Consoante o que dispõe o art. 225, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, fica estabelecido como valor de reembolso atribuível às quotas de eventuais quotistas dissidentes, o valor patrimonial contábil apurado com base no balanço levantado em 31-8-XX.

XII - DISPOSIÇÕES FINAIS

O presente instrumento será arquivado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas e deverá ser submetido a apreciação dos sócios quotistas da FREVO e da PORTO, em data oportuna, e o trabalho de avaliação patrimonial será efetuado por Hemandez & Associados Auditores e Consultores, sociedade civil estabelecida na cidade de São Paulo, a Rua dos Auditores nº 966, registrada no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo sob o nº 213.670 e no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda sob o nº 12.345.678/0001-00, com seu contrato social e alterações posteriores registrados no 2º Cartório de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo — SP, sendo a última delas registrada em microfilme sob o nº 29.322 em 14-7-XX.

Representada por seu sócio infra-assinado ALBERTO ROBERTO, brasileiro, casado, contador, portador da Cédula de Identidade RG nº 3.456.523, inscrito no CPF sob o nº 010.987.698-04 e no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo sob o nº 33.333, residente e domiciliado nesta capital do Estado de São Paulo na Rua Barnabé nº 94.

A indicação do perito supraqualificado feita *ad referendum* da reunião dos quotistas das empresas envolvidas, que se manifestarão sobre a operação objeto deste "Protocolo".

Na certeza de que o presente "Protocolo e justificação da Cisão parcial da FREVO seguida de incorporação pela PORTO" encontrará plena aceitação dos quotistas das sociedades e, esperando haver justificado os propósitos da operação de cisão seguida de incorporação proposta, os abaixo-assinados firmam o presente em 3 (três) vias de igual teor e forma e aguardam sua deliberação.

POR FREVO SERVIÇOS S/C LTDA. POR PORTO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.

3- Conceitos básicos de reestruturações societárias

Do protocolo devem constar, como visto, informações que constituem o substrato econômico da operação. Nesse aspecto há alguns conceitos que devem ficar esclarecidos desde já, que são:

- relação de substituição;
- critérios de avaliação;
- data-base da reestruturação societária;
- variações patrimoniais posteriores;
- valor de reembolso das ações dos acionistas dissidentes.

O correto entendimento desses conceitos é fundamental para execução da operação.

3.1- Relação de substituição

É a relação entre os direitos de sócio existentes antes e depois da operação. Em geral, busca-se o equilíbrio patrimonial dessa relação, ou seja, os sócios devem manter o mesmo patrimônio que tinham antes da operação.

Os direitos do sócio transcendem ao âmbito patrimonial, pois estendem-se ao poder político. Assim, $ 1 milhão de patrimônio tem significado econômico diverso se estiver ou não agregado ao poder de decisão. Esse poder poderá gerar uma relação de substituição vantajosa do ponto de vista patrimonial para compensar perdas de poder decorrentes da operação. Por exemplo, o controlador de uma empresa que será incorporada por outra poderá passar a ser não controlador da empresa incorporadora.

A relação de substituição deve estar definida no protocolo. As alternativas mais comuns são valor patrimonial contábil, valor patrimonial de mercado ou valor de cotação em bolsa.

Exemplo de relação de substituição:

Informações básicas		Cia Alfa Incorporada	Cia Beta Incorporadora
Patrimônio Líquido (PL) Contábil			
Capital Social	A	100.000	500.000
Reservas	B	20.000	50.000
Total do PL a valor contábil	**C = A + B**	**120.000**	**550.000**
Diferença de ativos a valor de mercado conforme laudo dos peritos nomeados em assembleia	D	24.000	220.000
Total do PL a valor de mercado	**E = C + D**	**144.000**	**770.000**
Quantidade de ações	**F**	**50.000**	**500.000**
Valor nominal	**G = A/F**	**2,000**	**1,000**
Valor patrimonial contábil	**H = C/F**	**2,400**	**1,100**
Valor patrimonial de mercado	**I = E/F**	**2,880**	**1,540**
Média das cotações em bolsa	**J**	**4,320**	**1,925**
Relação de substituição pelo:		**Cia Alfa Incorporada**	**Cia Beta Incorporadora**
Valor patrimonial contábil	**H**	**2,40**	**1,10**
Cada ação de Alfa será trocada por:		1,00 ação	2,18182 ações
Valor patrimonial de mercado	**I**	**2,88**	**1,540**
Cada ação de Alfa será trocada por:		100 ação	1,87013 ações
Média das cotações em bolsa	**J**	**4,32**	**1,925**
Cada ação de Alfa será trocada por:		1,00 ação	2,24416 ações

A quantidade de ações da Incorporadora que será emitida em substituição às ações da Incorporada é obtida por cálculo proporcional entre os valores de cada ação.

Como pode ser observado, dependendo do critério estabelecido no protocolo poderemos encontrar relações diferentes. É importante que o critério adotado preserve o valor real dos patrimônios envolvidos para que não ocorram ganhos ou perdas entre os acionistas envolvidos.

3.2 - Critério de avaliação

A avaliação de um bem é esforço (nem sempre bem-sucedido) de se tomar técnica uma questão inexoravelmente subjetiva. Esse esforço técnico não pode escapar à subjetividade da questão: há diversas formas técnicas de avaliar conforme apresentado no item anterior. É importante fixar que a lei não exige nenhum critério específico de avaliação. Entretanto, da escolha do critério resultarão efeitos diversos. Por essa razão podem ocorrer situações em que o critério negocial não é o que consta do protocolo. Em outras palavras, o negócio é realizado por valor de mercado e a formalização obedece ao valor contábil.

3.3- Data-base da reestruturação societária

A avaliação deve ser feita tendo em vista a posição do patrimônio em determinada data. Isso indica que, nos processos de incorporação, fusão e cisão, dois momentos são de importância fundamental:

1. a data em que é feita a avaliação do patrimônio líquido a ser vertido (data-base para avaliação); e
2. a data em que a assembleia aprova a incorporação.

Na prática, entre a "data-base para avaliação" e a data em que é aprovada a incorporação, transcorre inevitavelmente o período de tempo necessário ao levantamento do balanço, à avaliação do patrimônio e à elaboração do laudo, período esse que identificaremos como "período de avaliação do patrimônio".

Até 1986, não havia limite temporal para a distância entre a data-base e a data de efetivação da operação. A legislação fiscal, porém, visando reduzir as eventuais vantagens fiscais desse tipo de operação, estabeleceu um limite máximo de 30 dias de defasagem entre essas duas datas (Instrução Normativa SRF nº 77 de 17-6-1986).

Embora essa restrição fiscal não tenha força de proibir negócios com prazos maiores entre a data-base e a data de efetivação da operação, as repercussões práticas de natureza fiscal forçarão os contribuintes a respeitar esse prazo. Repita-se, porém, que é perfeitamente viável a adoção de prazo maior.

3.4- Variações patrimoniais posteriores

A operação consuma-se, para todos os efeitos, na data em que é aprovada em assembleia dos acionistas. Acontece, porém, que as operações da sociedade que é objeto do negócio, via de regra, continuam ocorrendo normalmente. Em vista disso, durante o período compreendido entre a "data-base" e a data em que é aprovada a operação haverá um acréscimo patrimonial (lucro) ou decréscimo (prejuízo) resultante das atividades sociais.

É a esse resultado que a lei denomina de "variações patrimoniais posteriores". O protocolo deverá determinar a quem ele pertence, sendo livre sua destinação (quer aos sócios novos, quer aos antigos, quer para capitalização, quer para distribuição obrigatória de dividendos na proporção determinada etc.).

3.5- Valor de reembolso das ações dos. acionistas dissidentes

Os acionistas que não concordarem com os termos da negociação terão o direito de retirar-se da sociedade e receber o valor de suas ações de acordo com o estabelecido no estatuto ou no protocolo.

O art. 45 da Lei nº 6.404/76 foi alterado pela Lei nº 9.457/97 cujo texto reproduzimos a seguir:

Reembolso

Art. 45. O reembolso é a operação pela qual, nos casos previstos em lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações.

§ 1º O estatuto pode estabelecer normas para a determinação do valor de reembolso, que, entretanto, somente poderá ser inferior ao valor de patrimônio líquido constante do último balanço aprovado pela assembleia geral, observado o disposto no §2º, se estipulado com base no valor econômico da companhia, a ser apurado em avaliação (§§3º e 4º). (§1º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.)

§ 2º Se a deliberação da assembleia geral ocorrer mais de sessenta dias depois da data do último balanço aprovado, será facultado ao acionista dissidente pedir, juntamente com o reembolso, levantamento de balanço especial em data que atenda àquele prazo. Nesse caso, a companhia pagará imediatamente oitenta por cento do valor de reembolso calculado

com base no último balanço e, levantado o balanço especial, pagará o saldo no prazo de cento e vinte dias, a contar da data da deliberação da assembleia geral.

§ 3º Se o estatuto determinar a avaliação da ação para efeito de reembolso, o valor será o determinado por três peritos ou empresa especializada, mediante laudo que satisfaça os requisitos do § 1º do art. 8ºe com a responsabilidade prevista no ~ do mesmo artigo. (§ 3º com redação dada pela Lei nº 9.45 7/97.)

§ 4º Os peritos ou empresa especializada serão indicados em lista sêxtupla ou tríplice, respectivamente, pelo Conselho de Administração ou, se não houver, pela diretoria, e escolhidos pela Assembleia Geral em deliberação tomada por maioria absoluta de votos, não se computando os votos em branco, cabendo a cada ação, independentemente de sua espécie ou classe, o direito a um voto. (§ 4º com redação dada pela Lei nº 9.457/9 7.)

§ 5º O valor de reembolso poderá ser pago à conta de lucros ou reservas, exceto a legal, e nesse caso as ações reembolsadas ficarão em tesouraria. (§ 5º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.)

§ 6º Se, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, a contar da data da publicação da ata da assembleia, não forem substituídos os acionistas cujas ações tenham sido reembolsadas à conta do capital social, este considerar-se-á reduzido no montante correspondente, cumprindo aos órgãos da administração convocar a assembleia geral, dentro de 5 (cinco) dias, para tomar conhecimento daquela redução. (§ 6º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.)

§ 7º Se sobrevier a falência da sociedade, os acionistas dissidentes, credores pelo reembolso de suas ações, serão classificados como quirografários em quadro separado, e os rateios que lhes couberem serão imputados no pagamento dos créditos constituídos anteriormente à data da publicação da ata da assembleia. As quantias assim atribuídas aos créditos mais antigos não se deduzirão dos créditos dos ex-acionistas, que subsistirão integralmente para serem satisfeitos pelos bens da massa, depois de pagos os primeiros. (§ 7º acrescido pela Lei nº 9.457/97.)

§ 8º Se, quando ocorrer a falência, já se houver efetuado, à conta do capital social, o reembolso dos ex-acionistas, estes não tiverem sido substituídos, e a massa não bastar para o pagamento dos créditos mais antigos, caberá ação revocatória para restituição do reembolso pago com redução do capital social, até a concorrência do que remanescer dessa parte do passivo. A restituição será havida, na mesma proporção, de todos os acionistas cujas ações tenham sido reembolsadas. (~ 8~ acrescido pela Lei nº 9.45 7/97.)

Conforme o texto legal, o valor de reembolso somente poderá ser inferior ao valor patrimonial contábil caso esteja previsto no estatuto a possibilidade de reembolso pelo valor econômico.

Como o valor econômico envolve aspectos subjetivos e sujeitos à avaliação, o mesmo, quando previsto no estatuto deverá ser determinado por peritos independentes.

Utilizando as informações do exemplo apresentado anteriormente sobre a relação de substituição de ações, o valor de reembolso aos dissidentes poderia ser determinado com base nas alternativas apresentadas a seguir além do valor econômico já citado.

Informações básicas		**Cia. Alfa Incorporada**
Patrimônio Líquido (PL) Contábil		
Capital Social	A	100.000
Reservas	B	20.000
Total do PL. a valor contábil	**C = A + B**	**120.000**
Diferença de ativos a valor de mercado conforme laudo dos peritos nomeados em assembleia	D	24.000
Total do PL a valor de mercado	**E = C + D**	**144.000**
Quantidade de ações	**F**	**50.000**
Valor nominal	**G = A / F**	**2,000**
Valor patrimonial contábil	**H = C / F**	**2,400**
Valor patrimonial de mercado	**I = E / F**	**2,880**
Média das cotações em bolsa	**J**	**4,320**

4- Incorporação

É a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei nº 6.404, art. 227), devendo sua realização obedecer às formalidades gerais já expostas (arts. 223 a 226) e às específicas do instituto, que adiante serão discutidas.

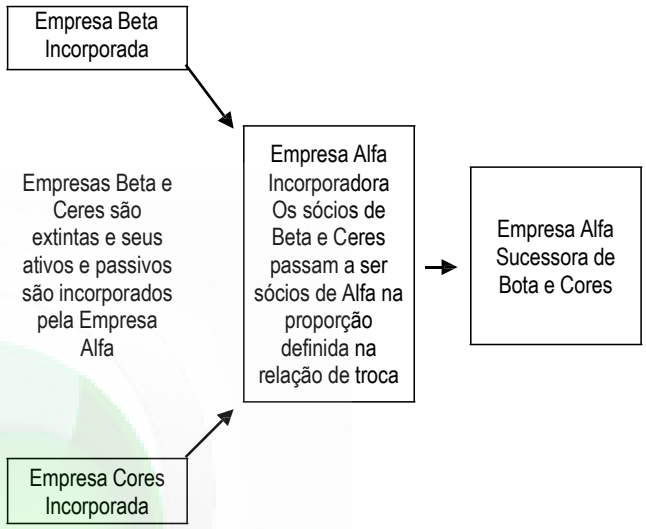
Na incorporação as sociedades incorporadas deixam de existir, mas a empresa incorporadora será a sucessora de suas personalidades jurídicas, assim como de seus direitos e obrigações.

4.1- Exemplo de incorporação

A Empresa Alfa industrializa produtos de alumínio. Como parte de seu plano de expansão de suas atividades, adquire, em sua totalidade, a Empresa Beta, uma concorrente de pequeno porte.

Adquire também, como garantia de fornecimento de matérias-primas, a totalidade da Empresa Ceres, uma de suas fornecedoras de alumínio.

As Empresas Beta e Ceres são extintas com a incorporação, sendo que seus Ativos e Passivos são assumidos (incorporados) pela Empresa A, como demonstrado pelo quadro a seguir:



4.2- Operacionalização

A operacionalização da incorporação produz reflexos, interna e externamente, nos planos societário, tributário e contábil, cujos principais aspectos são apresentados a seguir.

A operação de incorporação poderá ser feita pelo valor contábil. Entretanto, a Lei das Sociedades por Ações exige um laudo de avaliação com a finalidade de defender os acionistas e terceiros credores, impedindo que os bens sejam incorporados ao patrimônio da empresa por valor superior ao de mercado. Evidentemente, a Lei não impede que os bens sejam incorporados pelo valor inferior ao de mercado.

4.3- Procedimento de incorporação

Para efetivação da incorporação, normalmente são realizadas três Assembleias Gerais das sociedades interessadas sendo uma na incorporada e duas na incorporadora (ou, quando possível, apenas uma, em que se concentrarão todos os atos, desde que previamente a incorporada já tenha aprovado a operação e os laudos da avaliação estejam prontos).

Alguns aspectos merecem destaque, tais como:

Aprovado o protocolo, a Assembleia Geral da incorporadora deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pelos atuais sócios da incorporada mediante versão de seu patrimônio líquido e nomear os peritos que o avaliarão (art. 227, § 1º).

A sociedade incorporada, na Assembleia que aprovar o protocolo, deverá autorizar seus administradores a praticar os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporada (§ 2º).

A incorporada extinguir-se-á com a aprovação, pela Assembleia Geral da incorporada, do laudo de avaliação e da incorporação, cabendo à incorporada promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação (§ 3º).

4.4- Formação do capital (art. 226)

O aumento de capital na sociedade incorporadora será decorrente da versão do patrimônio líquido da sociedade incorporada e sua consequente extinção.

A incorporação envolverá somente sociedades que tenham patrimônio positivo. Por isso, não há incorporação de sociedade de patrimônio negativo, pois essa operação representaria uma assunção de dívidas com consequente extinção da sociedade devedora.

Assim, a princípio, a incorporação acarreta um aumento de capital da sociedade incorporadora, regulado pelo art. 226 e que, de certa forma, segue a regra geral sobre a formação e aumento de capital.

Isso ocorre para que os acionistas (ou sócios) da incorporada recebam a contrapartida no capital da incorporadora, salvo o caso particular da subsidiária integral.

O acionista ou sócio da incorporadora terá seu investimento afetado pela incorporação, na medida do valor do patrimônio incorporado.

O sócio ou acionista da sociedade incorporada substituirá o investimento que nela mantinha pelo investimento na incorporadora. Não sendo o caso excepcional de subsidiária integral, a posição do acionista ou sócio da incorporadora corresponde, na incorporação, à situação de acionista que integraria aumento de capital com bens. Os bens, nesse caso, serão representados pela parcela do patrimônio da incorporada a que têm direito seus acionistas ou sócios.

Ressalte-se que o § 1º do art. 226 permite opção entre a baixa do investimento ou a respectiva substituição por ações em tesouraria da própria incorporadora, quando essa participa do capital da incorporada.

4.5- Incorporação de controlada

Na incorporação de controlada, a justificação deve conter também o cálculo das relações da substituição, com base no valor do patrimônio líquido da controladora e da controlada, avaliados ambos, segundo os mesmos critérios e na mesma data, a preços de mercado (art. 264, § 4º).

Observa-se, pois, o método de equivalência patrimonial, devendo, nas companhias abertas, ser seguidas as normas sobre a matéria expedida pela Comissão de Valores Mobiliários — CVM (Instrução nº 247, de 27-3-1996).

4.6- Balanços

Na data-base da incorporação, a sociedade incorporada deve levantar um balanço. A incorporadora também poderá levantar balanço, se for o caso, para fins de determinação da relação de substituição de ações.

O balanço da incorporadora servirá de base para os lançamentos contábeis, quando a incorporação processar-se pelos respectivos valores de livros, além de se caracterizar como Balanço Fiscal levantando-se até, no máximo, em trinta dias antes da data da deliberação.

O balanço levantado pela incorporadora servirá de base para os lançamentos contábeis da incorporação, apuração de lucro tributável e cálculo da relação de substituição de ações, quando o critério de avaliação for o contábil.

Note-se que o efeito fiscal do balanço da incorporadora, levantado na data-base, só prevalece se a incorporação concretizar-se nos 30 dias subsequentes.

Cumpre ressaltar que o balanço em questão deve ser elaborado de modo a atender todas as formalidades exigidas pelas legislações comercial e fiscal em vigor. Assim, deverão ser observados os procedimentos relativos a:

- avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial;
- atualização para imposto de renda;
- efeitos previstos na Lei n^0 6.404/76 (art. 185).

A sociedade incorporadora, independentemente de levantar ou não balanço, procederá a avaliação dos investimentos relevantes em capital da incorporada, que obedecerá ao método da equivalência patrimonial.

4.7- Aspectos contábeis

Em decorrência de uma incorporação, a incorporadora registrará contabilmente ou um aumento de capital, ou um ganho ou perda patrimonial nas contas de apuração de resultado.

A situação de aumento de capital ocorre sempre que a incorporadora não participa do capital da incorporadora. Ocorrendo tal participação, deve-se apurar o respectivo resultado contábil, em conta diferencial, mediante a comparação entre o valor da participação que será baixada e o valor do correspondente patrimônio incorporado. Dessa comparação resultará ganho ou perda de capital.

4.8- Lançamentos contábeis

Diversos lançamentos devem ser feitos para o registro da operação nos livros da incorporadora.

Na data da incorporação e com base nos valores constantes dos balanços levantados na data-base (se for contábil o critério de avaliação) ou no laudo de avaliação (se for outro o critério), adotar-se-á o seguinte procedimento:

a) abrir conta denominada "X — conta incorporação";
b) debitar a conta referida em *a,* pelo valor das contas passivas da sociedade incorporada (exceto as contas do patrimônio líquido) e creditar as respectivas contas passivas na sociedade incorporadora;
c) creditar as contas referidas em *a,* pelo valor das contas ativas da sociedade incorporada e debitar as respectivas contas ativas na sociedade incorporadora.

Quando o patrimônio líquido da sociedade incorporada for avaliado a preços de mercado, e esse for diferente do valor do patrimônio líquido contábil da sociedade incorporada, o registro contábil da incorporação com base nos valores do laudo terá como consequência fiscal:

- o acréscimo patrimonial registrado pela incorporadora será tributado pelo imposto de renda, se o valor do patrimônio a preços de mercado for superior ao patrimônio líquido contábil, ou
- a redução patrimonial registrada pela incorporadora será admitida como dedutível para fins de imposto de renda, se o valor do patrimônio a preços de mercado for inferior ao patrimônio líquido contábil.

Os demais lançamentos da incorporação serão determinados em função da existência ou não de participação da incorporadora no capital social da incorporada, e, em caso afirmativo, de ser ou não relevante tal participação. A seguir, destacam-se algumas hipóteses seguidas do respectivo esquema contábil.

Hipótese 1

A incorporada é subsidiária integral da incorporadora:
debitar: "X — conta incorporação" — pelo valor do "Investimento — X";
creditar: "Investimento — X" — pelo mesmo valor.

Hipótese 2

A incorporada é controlada ou coligada da incorporadora:
debitar: "X — conta incorporação" — pelo valor de "Investimento X";
creditar: "Investimento — X" pelo mesmo valor acima;
creditar: "Capital Social" — pelo valor do patrimônio incorporado pertencente a terceiros.

Hipótese 3

A incorporadora, no ato da incorporação e conforme previsto no respectivo protocolo, adquire a participação de terceiros no capital da incorporada:
debitar: "X — conta incorporação" — pelo valor de "Investimento — X";
creditar: "Investimento — X', — pelo mesmo valor acima;
creditar: "Bancos ou Contas a Pagar" — pelo valor da aquisição.

Após esses lançamentos, caso permaneça saldo na conta Incorporação, a mesma será debitada ou creditada com contrapartida na conta de Lucros e Perdas para registro do ganho ou perda relativo à operação.

Resta, ainda, apresentar os lançamentos contábeis relativos às operações realizadas pela sociedade incorporadora entre a data-base e a data da efetiva incorporação.

Foi mencionado que as operações da sociedade incorporada não sofrem solução de continuidade em virtude da incorporação. Os resultados auferidos pela incorporada entre a data-base e a data da efetiva incorporação serão distribuídos na forma determinada pelo protocolo. Na

prática, os protocolos costumam atribuir esse resultado à sociedade incorporadora.

Para o registro contábil dessas operações, nos livros da sociedade incorporadora, sugere-se:

a) debitar ou creditar as contas ativas e passivas na sociedade incorporadora pelas variações dos saldos das contas patrimoniais da incorporada, ocorrida no período compreendido entre a data-base e a data da efetiva incorporação;
b) debitar as contas de despesas e creditar as contas de receitas na sociedade incorporadora, pelas receitas e despesas efetivamente ocorridas na sociedade incorporada no período indicado em a.

O lançamento contábil seria o seguinte:
Contas de Ativo:
Débito — Contas de despesas.
Crédito — Contas de passivo.
Crédito — Contas de receitas.
Histórico:
Registro das operações ocorridas entre a data do balanço em ....., que serviu de base à incorporação da empresa ....., e a data em que essa mesma empresa foi declarada extinta (.....), conforme lançamentos escriturados detalhadamente em seu livro Diário Geral nº ....., às folhas nº.....

Os procedimentos a serem seguidos nos livros da incorporada são:

- copiar o balanço que serviu de base à avaliação do patrimônio líquido. Os saldos desse balanço servirão de base aos lançamentos contábeis da incorporação de resultados a serem registrados nos livros da incorporadora;
- prosseguir escriturando normalmente as operações, até a data em que se efetivar a incorporação;
- levantar e copiar um balancete, na data da incorporação, abrangendo as operações realizadas no período compreendido entre a data-base e a data da incorporação. As mutações patrimoniais refletidas nesses balancetes, relativos ao período compreendido entre a data da avaliação do patrimônio líquido e a data em que for efetivada a incorporação serão registradas nos livros da incorporadora;
- após copiados os balancetes retromencionados, transcrever no livro Diário um termo de Esclarecimento, dando por encerrada a respectiva escrituração.

4.9- Consolidação das contas da incorporadora

A incorporadora consolida as contas de balanço da incorporada. Embora não haja referencia expressa a respeito, entende-se que, antes de proceder à avaliação do patrimônio líquido da incorporada, essa deve levantar balanço com todas as características de balanço anual, especialmente se o critério escolhido para a avaliação for o contábil.

Se for esse o caso, a incorporadora consolidará todas as contas do balanço de avaliação, com exceção das contas do patrimônio líquido, que serão contabilizadas como contrapartida da conta de Resultado da Incorporação, assim como o valor do respectivo investimento apurando-se, então, o ganho ou perda de capital.

O aumento ou o ganho (ou perda) de capital decorrente do processo de incorporação deve ser determinado em função da "data-base para avaliação". O momento do "período de avaliação do patrimônio" deve ser consolidado nas contas da incorporadora, assumindo essa a responsabilidade das operações desse período.

4.10 Exemplos de incorporação

São apresentados a seguir alguns exemplos de incorporação envolvendo as operações mais comumente encontradas.

Exemplo 1 — Incorporação de empresa com relação de troca de ações pelo valor contábil

Informações básicas:
Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.
Não há participação de Beta em Alfa.
A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil que é inferior ao valor de mercado.

Balanços patrimoniais antes da incorporação					
ATIVO	**Alfa**	**Beta**	**PASSIVO**	**Alfa**	**Beta**
Circulante	1 .700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Imobilizado	1 .800	2.880	**Patrimônio líquido**		
			Capital	900	5.000
			Reservas	300	1.300
				1.200	**6.300**
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

Com a incorporação dos ativos e exigibilidades de Alfa haverá um aumento do patrimônio líquido de Beta que será totalmente destinado a aumento de capital com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa que serão extintas.

Patrimônio líquido	**Alfa**	**Beta antes da incorporação**	**Aumento de capital**	**Beta após a incorporação**
Capital	900	5.000	1.200	6.200
Reservas	300	1.300		1.300
	1.200	**6.300**	**1.200**	**7.500**

Balanços patrimoniais após a incorporação			
ATIVO	**Alfa**	**Beta antes da incorporação**	**Beta após a incorporação**
Circulante	1.700	6.720	8.420
Imobilizado	1.800	2.880	4.680
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**13.100**
PASSIVO			
Circulante	2.300	3.300	5.600
Patrimônio líquido			
Capital	900	5.000	6.200
Reservas	300	1.300	1.300
	1.200	**6.300**	**7.500**
Total do passivo	**3.500**	**9.600**	**13.100**

Exemplo 2 — Incorporação de empresa com relação de troca de ações pelo valor do patrimônio líquido avaliado a valor de mercado

Informações básicas:
Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.
Não há participação de Beta em Alfa.
A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.
Balanços patrimoniais antes da incorporação

ATIVO	**Alfa**	**Beta**	**PASSIVO**	**Alfa**	**Beta**
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Imobilizado	1.800	2.880	**Patrimônio líquido**		
			Capital	900	5.000
			Reservas	300	1.300
				1.200	**6.300**
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

O valor a ser incorporado ao capital de Beta pela incorporação de Alfa será determinado com base no valor de mercado do patrimônio líquido de ambas empresas conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de incorporação.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado			
ATIVO	**Alfa**	**Beta**	**Alfa e Beta**
Circulante	1.700	6.720	8.420
Imobilizado	2.310	4.370	6.680
Total do ativo	**4.010**	**11.090**	**15.100**

PASSIVO			
Circulante	2.300	3.300	5.600
Patrimônio líquido a valor de mercado	**1.710**	**7.790**	**9.500**

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Beta após a incorporação de Alfa:

Patrimônio líquido	Alfa	Beta	Alfa e Beta
• Valor contábil	1.200	6.300	7.500
% de participação pelo valor contábil	16	84	100
• Valor de mercado	1.710	7.790	9.500
% de participação pelo valor de mercado	18	82	100

Determinação do aumento de capital que ocorrerá em Beta com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa que serão extintas:

Capital de Beta		%	$
Capital dos atuais sócios de Beta		82	5.000
Aumento de capital dos sócios de Alfa		18	1.098
Total		**100**	**6.098**

O patrimônio líquido de Alfa que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	$
Patrimônio líquido incorporado	1.200
Parcela destinada a aumento de capital	1.098
Parcela destinada à constituição de Reserva de Ágio	102

A parcela destinada a aumento de capital deve ser, no máximo, igual ao patrimônio líquido incorporado.

Balanço patrimonial de Beta após a incorporação

ATIVO	Alfa	Beta antes da incorporação	Beta após a incorporação
Circulante	*1.700*	*6.720*	*8.420*
Imobilizado	*1.800*	*2.880*	*4.680*
Total do ativo	***3.500***	***9.600***	***13.100***
PASSIVO			
Circulante	*2.300*	*3.300*	*5.600*
Patrimônio líquido			
• Capital	*900*	*5.000*	*6.098*
• Reservas	*300*	*1.300*	*1.300*
• Reserva de ágio			*102*
	1.200	***6.300***	***7.500***
Total do passivo	***3.500***	***9.600***	***13.100***

O ativo imobilizado de Alfa poderia ser incorporado pelo valor de mercado desde que também fosse reavaliado o atual ativo imobilizado de Beta. Nesse caso haveria a constituição de Reserva de Reavaliação de acordo com as normas determinadas pela legislação societária, Ibracon e CVM conforme será estudado em outro capítulo deste livro.

A constituição da Reserva de Reavaliação não afetaria o cálculo do aumento de capital.

Exemplo 3 — Incorporação de empresa em que a incorporadora tem participação avaliada pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Informações básicas:

Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.

Sociedade Beta participa em 60% do capital da sociedade Alfa. O investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.

Balanços patrimoniais antes da incorporação

ATIVO	Alfa	Beta	PASSIVO	Alfa	Beta
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Investimento em Alfa — 60%		720			
Imobilizado	1.800	2.160	**Patrimônio líquido**		
			• Capital	900	5.000
			• Reservas	300	1.300
				1.200	6.300
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

O valor a ser incorporado ao capital de Beta pela incorporação de Alfa será determinado com base no valor de mercado do patrimônio líquido de ambas empresas conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de incorporação.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado.

ATIVO	Alfa a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Alfa a Valor de Mercado
Circulante	1.700		1.700
Imobilizado	1.800	(1)300	2.100
Total do ativo	**3.500**	**300**	**3.800**
PASSIVO			
Circulante	2.300		2.300
Patrimônio líquido	-		
• Capital	900		
• Reservas	300		
	1.200	**300**	**1.500**
Total do passivo	**3.500**	**300**	**3.800**

ATIVO	Beta a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Beta a Valor de Mercado
Circulante	6.720		6.720
Investimento em Alfa— 60%	720	(2)180	900
Imobilizado	2.160	(1)800	2.960
Total do ativo	**9.600**	**980**	10.580
PASSIVO			
Circulante	3.300		3.300
Patrimônio líquido			
• Capital	5.000		
• Reservas	1.300		
	6.300	980	7.280
Total do passivo	**9.600**	**980**	**10.580**

(1) Diferença de valor de mercado conforme laudo de avaliação.
(2) Ajuste da participação em Alfa sobre a mais-valia de mercado = 60% de **$** 900.

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Beta após a incorporação de Alfa:

Patrimônio líquido	Alfa % de Outros	Alfa % de Beta	eta	Alfa e Beta
• Valor contábil	1.200	1.200	6.300	
% de participação em Al	40	60	100	
• Valor da participação	480	720	6.300	6.780
% de participação no tot	7,080	- 10,61	92,920	100,00
• Valor de mercado	1.500	1.500	7.280	
% de participação em Al	40	60	100	
• Participação a valor mercado	600	900	7.280	7.880
% de participação no tot	7,614	11,42	92,386	100,00

A participação de Beta em Alfa já está no patrimônio de Beta. Portanto, o PL de Beta será acrescido apenas da participação dos outros sócios de Alfa.

Determinação do aumento de capital que ocorrerá em Beta com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa que serão extintas:

Capital de Beta	%	$	Ações

Capital dos atuais sócios de Beta	92,386	5.000,00	5.000,00
Aumento de capital dos sócios de Alfa	7,614	412,09	412,09
Total	**100,000**	**5.580,11**	**5.580,11**

O patrimônio líquido de Alfa que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	**$**
Patrimônio líquido incorporado	480,00
Parcela destinada a aumento de capital	412,09
Parcela destinada à constituição de Reserva de Ágio	67,91

Balanço patrimonial de Beta após a incorporação

ATIVO	Alfa	Beta antes da incorporação	Eliminação do investimento, incorporação de ativos e obrigações e aumento de capital	Beta após a incorporação
Circulante	1.700	6.720	1.700	8.420
Investimento em Alfa		720	(720)	
Imobilizado	1.800	2.160	1.800	3.960
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**2.780**	**12.380**
PASSIVO				
Circulante	2.300	3.300	2.300	5.600
Patrimônio líquido				
• Capital	900	5.000	412	5.412
• Reservas	300	1.300		1.300
• Reserva de ágio			68	68
	1.200	6.300	480	6.780
Total do passivo	**3.500**	**9.600**	**2.780**	**12.380**

5- Fusão

É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (Lei n~ 6.404/76, art. 228).

5.1- Exemplo de fusão de empresas

As Empresas A, B, e C pertencem à família Siqueira, tradicionais empresários do Sul do Brasil. Com base em um trabalho de consultoria, os proprietários resolvem unificar as empresas, visando principalmente à redução de custos administrativos com um único comando e aumentar a competitividade com a sinergia resultante.

Como demonstrado pelo esquema a seguir, as Empresas A, B e C são extintas, sendo criada a Empresa D, que assumirá todos os Ativos e Passivos das três empresas.

EMP SAA **+** EMP SAB **+** EMP SAC = EMPRESAD

5.2- Operacionalização

Apresentam-se, a seguir, os principais efeitos produzidos, interna e externamente, nas sociedades envolvidas em uma operação de fusão.

Na fusão, o patrimônio da nova sociedade será determinado com base na avaliação procedida em cada uma das envolvidas, que, por comparação, evidenciará a respectiva relação. Resultará a nova empresa da união dos patrimônios fundidos, observando-se, no procedimento da operação, as regras expostas quanto a incorporação, mas sob a premissa de que, na fusão, todas as sociedades interessadas desaparecerão, dando origem a outra, nova, sucessora dos direitos e obrigações existentes.

Ressalte-se que, na fusão, há a criação de nova empresa, cujo estatuto deve, pois, ser preparado e aprovado na Assembleia final do procedimento da operação.

5.3 Aspectos contábeis

Presentes os pressupostos enunciados, cabem, para a fusão, no que se lhe aplica (avaliação, balanços e registros), as observações feitas sobre os aspectos contábeis da incorporação.

5.4 Procedimento

No procedimento da fusão, merecem destaque as Assembleias Gerais que, normalmente, são três: suas preliminares (uma em cada sociedade) e uma, definitiva, para a constituição da nova sociedade.

Respeitadas as providências comuns (já expostas), cada sociedade convocará Assembleia Geral para aprovação do protocolo de fusão e nomeação dos peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das sociedades envolvidas (art. 228, § 1º da mesma lei).

Apresentados os laudos, os administradores convocarão os acionistas (ou sócios) para uma Assembleia Geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, ficando vedado aos acionistas (ou sócios) votar o laudo de avaliação do patrimônio da empresa de que fazem parte (§ 2º).

Constituída a nova empresa, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão (§ 3º).

5.5 Exemplo de fusão

Fusão das Empresas Alfa e Beta com constituição da Empresa Ceres.

Informações básicas:

Sociedade Beta participa em 60% do capital da sociedade Alfa. O investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

A relação de troca de ações de Alfa e de Beta por ações de Ceres será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.

A constituição de Geres será feita pelo valor de mercado do ativo imobilizado.

Balanços patrimoniais antes da fusão					
ATIVO	**Alfa**	**Beta**	**PASSIVO**	**Alfa**	**Beta**
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Investimento em Alfa — 60%		720			
Imobilizado	1.800	2.160	**Patrimônio líquido**		
		• Capital	900	5.000	
		• Reservas	300	1.300	
				1.200	**6.300**
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

Os ativos de Alfa e Beta serão transferidos para Geres com base no valor de mercado conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de fusão.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado			
ATIVO	**Alfa a Valor Contábil**	**Ajuste a Valor de Mercado**	**Alfa a Valor de Mercado**
Circulante	1.700	.	1.700
Imobilizado	1.800	(1) 300	2.100
Total do ativo	3.500	300	3.800
PASSIVO			
Circulante	2.300		2.300
Patrimônio líquido			
• Capital	900		
• Reservas	300		
	1.200	**300**	**1.500**
Total do passivo	**3.500**	**300**	**3.800**

ATIVO	**Beta a Valor Contábil**	**Ajuste a Valor de Mercado**	**Beta a Valor de Mercado**
Circulante	6.720		6.720
Investimento em Alfa — 60%	720	(2) 180	900
Imobilizado	2.160	(1) 800	2.960
Total do ativo	**9.600**	**980**	10.580
PASSIVO			
Circulante	3.300		3.300
Patrimônio líquido			
• Capital	5.000		
• Reservas	1.300		
	6.300	**980**	**7.280**
Total do passivo	**9.600**	**980**	**10.580**

(1) Diferença de valor de mercado conforme laudo de avaliação.

(2) Ajuste da participação em Alfa sobre a mais-valia de mercado = 60% de **$** 900.

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Geres após a fusão de Alfa e Beta:

Patrimônio líquido	**Alfa % de Outros**	**Alfa % de Beta**	**Beta**	**Alfa e Beta**
• Valor contábil	1.200	1.200	6.300	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Valor da participação	480	720	6.300	6.780

% de participação no total	7,080	10,61	92,920	100,00
• Valor de mercado	1.500	1.500	7.280	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Participação a valor de mercado	600	900	7.280	7.880
% de participação no total	7,614	11,42	92,386	100,00

A participação de Beta em Alfa já está no patrimônio de Beta.

Determinação do capital de Geres com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa e Beta em troca de suas ações que serão extintas:

Capital de Ceres	**%**	$	**Ações**
Capital dos sócios de Beta	92,386	6.263,76	6.263,76
Capital dos sócios de Alfa	7,614	516,24	516,24
Total	**100,000**	**6.780,00**	**6.780,00**

O patrimônio líquido de Alfa~que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	$
Patrimônio líquido incorporado a valor de mercado	7.880,00
Parcela destinada a aumento de capital = PL a valor contábil	6.780,00
Parcela destinada à constituição de Reserva de Reavaliação	1.100,00

Balanço patrimonial de Ceres				
ATIVO	Alfa	Beta	Eliminação do investimento e ajuste a valor de mercado	Ceres
Circulante	1.700	6.720		8.420
Investimento em Alfa		720	(720)	
Imobilizado	1.800	2.160		3.960
Reavaliação			1.100	1.100
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**380**	**13.480**
PASSIVO				
Circulante	2.300	3.300		5.600
Patrimônio líquido				
• Capital	900	5.000	880	6.780
• Reservas	300	1.300	(1.600)	
• Reserva de reavaliação			1.100	1.100
	1.200	6.300	380	**7.880**
Total do passivo	**3.500**	**9.600**		**13.480**

A constituição da Reserva de Reavaliação deve ser efetuada com base nas determinações da CVM e Ibracon conforme será apresentado no próximo capítulo deste livro.

6 Cisão

De acordo com o art. 229 da Lei n~ 6.404/76, é a operação pela qual a sociedade transfere parcelas do patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio (cisão total), ou dividindo-se seu capital, no caso de cisão parcial.

Admitem-se, pois, duas formas de cisão: total e parcial, ou seja, com a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida ou apenas com sua divisão. No primeiro caso, a sociedade extingue-se e, no outro, subsiste, com redução do capital, importando, pois, em reforma estatutária.

6.1 Exemplos de cisão

CISÃO TOTAL

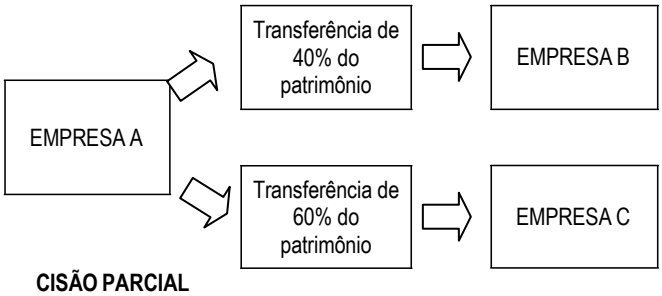
Os grupos empresariais Mar e Liete são os proprietários da Empresa A, uma rede de supermercados com lojas e depósitos em São Paulo e Rio de Janeiro.

Em decorrência de um sério desentendimento, os sócios resolvem separar-se.

Após a fase de negociação, decidem extinguir a empresa, e as lojas e depósitos de São Paulo, representando 40% do patrimônio, são transferidos para a Empresa B, já existente, de propriedade do Grupo Mar.

As lojas do Rio de Janeiro, representando os demais 60% do patrimônio da Empresa A, ficam com o Grupo Liete, que constituem uma nova sociedade, a Empresa G.

O esquema a seguir representa a cisão total da Empresa A, com transferência de seu patrimônio para as Empresas B e G.



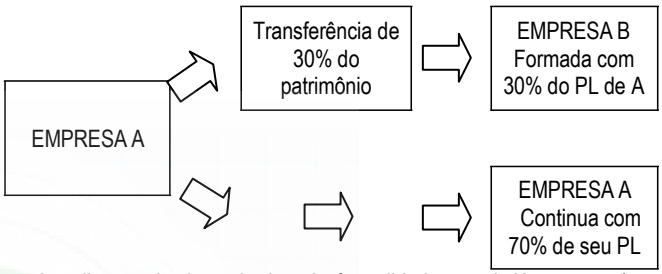
CISÃO PARCIAL

A Empresa A explora as atividades de transportes marítimo e terrestre de cargas.

Em decorrência de dificuldades financeiras, resolve abandonar o transporte marítimo, negociando a carteira de clientes, embarcações, equipamentos e demais ativos dessa atividade, que representa 30% de seu patrimônio.

O comprador assume tais ativos e constitui a Empresa B.

A Empresa A continua operando após a cisão parcial, somente com o transporte terrestre.



A realização da cisão obedece às formalidades gerais já expostas (arts. 223 a 226) e às específicas do instituto, que adiante serão discutidas.

6.2 Operacionalização

A operacionalização da cisão, em suas duas modalidades, apresenta reflexos nos campos societários, tributário e contábil, sobre os quais versaremos a seguir.

Na cisão, operam-se modificações em todas as sociedades envolvidas, salvo no caso de criação de empresa (sociedade nova). Na cisão parcial, a sociedade cindida perde parcelas de seu patrimônio, com reflexos correspondentes em sua estrutura (reforma estatutária) e em sua contabilidade, enquanto que as receptoras dessas parcelas têm-nos acrescido, com o consequente aumento de capital.

No total, extingue-se a cindida, passando seu patrimônio a agregar-se ao da(s) receptora(s). Há, portanto, acréscimo patrimonial nas receptoras que, em se tratando de sociedades existentes, deverão promover reforma estatutária.

Assim, na cisão, quanto à formação do capital e avaliação, aplicam-se as regras já discutidas sobre incorporação, pois, em essência, nela existe, basicamente, a integração (vale dizer: incorporação) de um ou mais patrimônios em outro(s).

Na constituição de sociedade nova, devem ser observadas as regras próprias do tipo (se sociedade anônima, arts. 80 a 99).

6.3 Aspectos contábeis da cisão

Ante o exposto, cabem, para a cisão, as observações gerais feitas, no plano contábil, para a incorporação, obedecidas as especificidades da figura e de suas modalidades.

Demonstram-se a seguir os lançamentos que devem ser feitos na cindida e na receptora.

Nos livros da sociedade a ser cindida deverão ser efetuados os seguintes lançamentos para registro da operação:

a) creditar as contas ativas pelo valor das parcelas que serão transferidas para a nova sociedade, debitando, em contrapartida, a "conta — cisão" (conta especialmente criada para fins de registro da operação);
b) debitar as contas passivas pelo valor das parcelas que serão transferidas para a nova sociedade, creditando, em contrapartida, a "conta — cisão";
c) debitar a conta de "capital social" pelo valor correspondente ao patrimônio líquido transferido, creditando, em contrapartida, a conta dos sócios retirantes;

d) debitar a conta dos sócios retirantes pelo total que lhes toca na operação, creditando, em contrapartida, a "conta — cisão".

6.4 Exemplo contábil de cisão parcial de empresa

Apresenta-se um exemplo prático de cisão de empresas. O esquema contábil anteriormente descrito poderia ser demonstrado como segue:

BALANÇO DA SOCIEDADE A SER CINDIDA			
ATIVO	$	**PASSIVO**	$
Circulante		**Circulante**	
• Bancos	13.000	• Fornecedores	7.000
• Aplicações	12.000	• Salários	10.000
• Clientes	40.000	• Financiamentos	35.000
• Estoques	50.000	• Impostos	13.000
.	**115.000**		**65.000**
Permanente	**90.000**	**Patrimônio líquido**	
		• Capital	100.000
		• Reservas	40.000
			140.000
	205.000		**205.000**

Admitindo-se a seguinte composição do capital:

Sócio	**Participação**	$
Antônio	25%	35.000
Benedito	15%	21.000
Carlos	30%	42.000
Diógenes	30%	42.000
.	.	**140.000**

Os sócios Antônio e Benedito resolvem, em comum acordo com os demais sócios, retirar-se da sociedade e constituir nova empresa mediante cisão de ativos correspondentes aos 40% que possuem do capital da empresa.

Segundo o protocolo, acordaram que a participação de 40% do capital social equivalente a 40% do patrimônio líquido do balanço levantado para essa operação seria determinada como segue:

.	$
Patrimônio líquido conforme balanço	140.000
Percentual de participação dos sócios Antônio e Benedito	40%
Valor de sua participação	56.000
Ativos a serem cindidos	
• Dinheiro em bancos	4.000
• Aplicações financeiras	12.000
• Duplicatas a receber de clientes	40.000
.	**56.000**

Lançamentos de cisão de ativos na sociedade cindida:

Bancos		**Aplicações**		**Clientes**	
13.000		12.000		40.000	
	4.000—1		12.000—2		40.000—3
9.000		0		0	

Capital		**Reservas**		**Conta Cisão**	
.	100.000		40.000	1 - 4.000	40.000 -4
4-40.000		5-16.000		2-12.000	16.000-5
	60.000		24.000	3 - 40.000	
				56.000	56.000

BALANÇO DA SOCIEDADE CINDIDA APÓS A CISÃO							
ATIVO	**Antes**	**Cisão**	**Depois**	**PASSIVO**	**Antes**	**Cisão**	**Depois**
	$		$		$	$	$
Circulante				**Circulante**			
• Bancos	13.000	(4.000)	9.000	• Fornecedores	7.000		7.000
• Aplicações	12.000	(12.000)		• Salários	10.000		10.000
• Clientes	40.000	(40.000)		• Financiamentos	35.000		35.000
• Estoques	50.000		50.000	• Impostos	13.000		13.000
.	115.000	(56.000)	59.000	.	65.000		65.000
Permanente	90.000		**90.000**	**Patrimônio líquido**			
				• Capital	100.000	(40.000)	60.000
				• Reservas	40.000	(16.000)	24.000
					140.000	**(56.000)**	**84.000**
	205.000	**(56.000)**	**149.000**		**205.000**	**(56.000)**	**149.000**

Os registros contábeis nos livros da nova sociedade serão efetuados como seguem:

a) debitar a conta "sócios conta capital~~ ou "capital a integralizar" pelo valor da subscrição feita pelos sócios e creditar, em contrapartida, a conta de capital social;
b) debitar as contas ativas pelas parcelas recebidas na transferência e creditar, em contrapartida, a conta "cisão", criada para fins de registro de operação;
c) creditar as contas passivas (caso houvesse) pelas parcelas recebidas na transferência e debitar, em contrapartida, a conta "cisão";
d) debitar a conta "cisão~~ e creditar "capital a integralizar" que, no exemplo, representa o valor do patrimônio líquido recebido dos sócios.

Com base nos valores apresentados, os lançamentos descritos poderiam ser demonstrados da seguinte forma:

Bancos		**Aplicações**		**Clientes**	
1 -4.000		2 - 12.000		3 - 40.000	

Capital				**Conta Cisão**	
	4 - 56.000			1 - 4.000	
				2- 12.000	
				3-40.000	4-56.000
				56.000	**56.000**

A seguir, demonstra-se como seria apresentado o balanço da nova sociedade:

ATIVO	$	**PASSIVO**	$
Circulante		**Circulante**	
• Bancos	4.000		
• Aplicações	12.000		

• Clientes	40.000		
		Patrimônio líquido	
		• Capital	56.000
	56.000		**56.000**

6.5 Procedimento

Na cisão parcial, que seguirá o mesmo procedimento da incorporação, além das observações gerais já enunciadas, destacam-se:

- a necessidade de especificação dos direitos e obrigações que se transferirão;
- a nomeação, pela assembleia, de peritos para avaliação da parcela do patrimônio a ser transferida (essa mesma assembleia funcionará como assembleia de constituição da nova companhia); e
- o arquivamento e a publicação dos atos respectivos pelos administradores da sociedade cindida e da que absorver parcelas de seu patrimônio.

Conforme o **§** 1º da Lei n~ 6.404/76, as sociedades que absorverem parcelas da sociedade cindida a esta sucederão, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

Na cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da cindida responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta.

De acordo com o **§** 5º: (com redação dada pela Lei ~q 9.457/97), as ações integralizadas com parcelas de patrimônio da sociedade cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam, e a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

7 Direito da retirada

O art. 230 da Lei nº 6.404/76 determina que as ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto *(caput* do artigo com redação dada pela Lei nº 9.457/97.

O parágrafo único desse artigo prevê que o prazo para o exercício desse direito será contado da publicação da ata da assembleia que aprovar o protocolo ou justificação da operação, mas o pagamento do preço de reembolso somente será devido se a operação vier a efetivar-se.

8 Direitos dos debenturistas

A sociedade emissora de debêntures, que ainda não as tenha resgatado, depende da aprovação de seus debenturistas para realizar incorporação, fusão ou cisão. Para livrar-se desse condicionamento, deverá resgatar as debêntures ou assegurar tal resgate em prazo mínimo de seis meses, aos debenturistas que assim o desejarem. Segue texto legal, da Lei nº 6.404/76, sobre o assunto.

'Art. 231. A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá da prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembleia especialmente convocada com esse fim.

§ 1º Será dispensada a aprovação pela assembleia se for assegurado aos debenturistas que o desejarem, durante o prazo mínimo de seis meses a contar da data da publicação das atas das assembleias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares.

Reestruturações Societárias — Incorporação, Fusão e Cisão de Empresas 225

§ 2º No caso do § 1~, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures."

9 Direitos dos credores

Na incorporação ou fusão, o art. 232 da Lei a^0 6.404/76 determina que até 60 dias depois de publicados os atos relativos à incorporação ou à fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação; findo o prazo, decairá do direito o credor que não tiver exercido. Esse artigo é complementado pelos seguintes parágrafos:

"§ 1º A consignação da importância em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

§ 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

§ 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas."

O art. 233 da Lei n^0 6.404/76 determina que na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

O parágrafo único desse artigo prevê que o ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá opor-se à estipulação, em relação a seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

37. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS: OBJETIVO, ALCANCE, DEFINIÇÕES, PROCEDIMENTOS, DIVULGAÇÃO E DEMAIS ASPECTOS OBJETO DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.292/10.

Aprova a NBC T 19.10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.10 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) (IAS 36 do IASB).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010, quando será revogada a Resolução CFC nº 1.110/07, publicada no D.O.U., Seção I, de 7/12/07.

Ata CFC nº 940

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 19.10 - REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e a Norma requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. A Norma também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ajuste para perdas por desvalorização de todos os ativos, exceto:

(a)estoques (ver NBC T 19.20 - Estoques);

(b)ativos advindos de contratos de construção (ver NBC T 19.21 - Contratos de Construção);

(c)ativos fiscais diferidos (ver NBC T 19.2 - Tributos sobre o Lucro);

(d)ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver NBC T 19.31 - Benefícios a Empregados);

(e)ativos financeiros que estejam dentro do alcance das normas do CFC que disciplinam instrumentos financeiros;

(f)propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (ver NBC T 19.26 - Propriedade para Investimento);

(g)ativos biológicos relacionados à atividade agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de venda (ver NBC T 19.29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola);

(h)custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance da NBC T 19.16 - Contratos de Seguro; e

(i)ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com a NBC T

19.28 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

3. Esta Norma não se aplica a estoques, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda) em decorrência de as normas do CFC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos.

4. Esta Norma é aplicada a ativos financeiros classificados como:

(a)controladas, conforme definido na NBC T 19.36 - Demonstrações Consolidadas e na NBC T 19.35 - Demonstrações Separadas;

(b)coligadas, conforme definido na NBC T 19.37 - Investimento em Coligada e em Controlada; e

(c)empreendimento controlado em conjunto, conforme definido na NBC T 19.38 - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture).

Para perdas por desvalorização com outros ativos financeiros, devem ser aplicadas a NBC T 19.32 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IT 02 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

5. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros dentro do alcance da NBC T 19.32 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, propriedades para investimento mensuradas ao valor justo, de acordo com a NBC T 19.26 - Propriedade para Investimento ou ativos biológicos relacionados à atividade agrícola mensurados ao valor justo líquido de despesas de vendas de acordo com a NBC T 19.29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola. Entretanto, esta Norma é aplicada a ativos que são registrados pelo valor reavaliado (valor justo) em consonância com outras normas do CFC e com a legislação brasileira, conforme modelo de reavaliação previsto na NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado. A identificação de como um ativo reavaliado pode estar com parcela não recuperável depende da base utilizada para determinar esse valor:

(a)se o valor reavaliado do ativo é seu valor de mercado, a única diferença entre seu valor reavaliado e seu valor justo líquido de despesas com vendas é a despesa direta incremental incorrida para se desfazer do ativo:

(i) se as despesas para a baixa são insignificantes, o valor recuperável do ativo reavaliado está necessariamente próximo a (ou pouco maior do que) seu valor reavaliado (valor justo). Nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações para contabilizar a reavaliação, é improvável que o ativo reavaliado não seja recuperável e, portanto, o valor recuperável não precisa ser estimado;

(ii) se as despesas para a baixa não são insignificantes, o valor justo líquido de despesas de vendas do ativo reavaliado é necessariamente menor do que seu valor reavaliado. Portanto, o valor reavaliado conterá parcela não recuperável se seu valor em uso for menor do que seu valor reavaliado (valor justo). Nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações relativas à reavaliação, a entidade deve utilizar esta Norma para determinar se o ativo apresenta parcela não recuperável;

(b)se o valor reavaliado do ativo for determinado em base que não seja a de valor de mercado, seu valor reavaliado pode ser maior ou menor do que seu valor recuperável. Então, depois que as exigências de reavaliação forem aplicadas, a entidade deve utilizar esta Norma para verificar se o ativo sofreu desvalorização.

Definições

6. Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados específicos que se seguem:

Mercado ativo é um mercado no qual todas as seguintes condições existem:

(a)os itens transacionados no mercado são homogêneos;

(b)vendedores e compradores com disposição para negociar podem ser encontrados a qualquer momento para efetuar a transação; e

(c)os preços estão disponíveis para o público.

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.

Ativos corporativos são ativos, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros tanto da unidade geradora de caixa sob revisão quanto de outras unidades geradoras de caixa.

Despesas de venda ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.

Depreciação, amortização e exaustão é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Valor justo líquido de despesa de venda é o montante a ser obtido pela venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.

Vida útil é:

(a)o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

(b)o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Valor residual é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Identificação de ativo que pode estar desvalorizado

7. Os itens 8 a 17 especificam quando um valor recuperável deve ser determinado. Essas exigências usam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo em particular ou a uma unidade geradora de caixa. As demais partes desta Norma estão estruturadas da seguinte forma:

(a)Os itens 18 a 57 estabelecem exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências também utilizam o termo "um ativo", muito embora sejam igualmente aplicáveis a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

(b)Os itens 58 a 108 estabelecem exigências para reconhecimento e mensuração de perdas com desvalorização. Reconhecimento e mensuração de perdas por desvalorização para ativos individuais, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), devem observar conjuntamente os itens 58 a 64. Os itens 65 a 108 abarcam o reconhecimento e a mensuração de perdas por desvalorização para unidades geradoras de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

(c)Os itens 109 a 116 estabelecem exigências para reversão de perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo ou unidade geradora de caixa. Mais uma vez essas exigências utilizam o termo "um ativo", muito embora sejam igualmente aplicadas a um ativo individual ou unidade geradora de caixa. Exigências adicionais para um ativo individual são estabelecidas nos itens 117 a 121, para unidade geradora de caixa nos itens 122 e 123 e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos itens 124 e 125.

(d)Os itens 126 a 133 especificam a informação a ser divulgada acerca das perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização para ativos e unidades geradoras de caixa. Os itens 134 a 136 especificam divulgações adicionais requeridas para unidades geradoras de caixa às quais o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ativos intangíveis com vida útil indefinida tenham sido alocados para o propósito de testes do valor recuperável.

8. O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 12 a 14 descrevem algumas indicações de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas situações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Exceto conforme descrito no item 10, esta Norma não requer que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização.

9. A entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

10. Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve:

(a)testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

(b)testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em combinação de negócios, de acordo com os itens 80 a 99.

11. A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros suficientes para recuperar seu valor contábil é usualmente sujeita a maior incerteza na fase em que o ativo ainda não está disponível para uso do que na fase em que ele já se encontra disponível para uso. Isso posto, esta Norma requer que a entidade proceda ao teste por desvalorização, no mínimo anualmente, de ativo intangível que ainda não esteja disponível para uso.

12. Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a)durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu significativamente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b)mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

(c)as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;

(d)o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

(e)evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

(f)mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;

(g)evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;

Dividendo de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada

(h)para um investimento em controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada, a investidora reconhece dividendo advindo desse investimento e existe evidência disponível de que:

(i) o valor contábil do investimento nas demonstrações contábeis separadas excede os valores contábeis dos ativos líquidos da investida reconhecidos nas demonstrações consolidadas, incluindo eventual ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou (ii) o dividendo excede o total de lucro abrangente da controlada, empreendimento

controlado em conjunto ou coligada no período em que o dividendo é declarado.

13. A relação constante do item 12 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações ou fontes de informação de que um ativo pode ter se desvalorizado, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável ou, no caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), proceda ao teste de recuperação nos termos dos itens 80 a 99.

14. Evidência proveniente de relatório interno que indique que um ativo pode ter se desvalorizado inclui a existência de:

(a)fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou mantê-lo, que sejam significativamente mais elevadas do que originalmente orçadas;

(b)fluxos de caixa líquidos realizados ou lucros ou prejuízos operacionais gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados;

(c)queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou no lucro operacional, ou aumento significativo no prejuízo orçado, gerados pelo ativo; ou

(d)prejuízos operacionais ou saídas de caixa líquidas advindos do ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.

15. Conforme indicado no item 10, esta Norma requer que um ativo intangível, com vida útil indefinida, ou ainda não disponível para uso, e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) sejam testados com relação à redução ao valor recuperável, pelo menos uma vez ao ano. Independentemente do momento em que as exigências do item 10 sejam aplicadas, o conceito de materialidade se aplica na identificação e verificação da necessidade de se estimar o valor recuperável de um ativo. Por exemplo, se cálculos prévios indicam que o valor recuperável de um ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, a análise prévia pode indicar que o valor recuperável de um ativo não é sensível a uma ou mais das indicações relacionadas no item 12.

16. Para ilustrar o item 15, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentarem no período, a entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável de um ativo nos seguintes casos:

(a)se for improvável que a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo tenha sido afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter efeito material sobre a taxa de desconto utilizada para um ativo que tenha vida útil remanescente longa;

(b)se for provável que a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo tenha sido afetada pelo aumento nessas taxas de mercado, porém a análise prévia de sensibilidade do valor recuperável indique que:

(i) é improvável que haja diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (exemplo: em alguns casos, a entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

(ii) é improvável que a diminuição no valor recuperável resulte em perda material por desvalorização.

17. Se houver indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o valor residual para o ativo necessitem ser revisados e ajustados em consonância com as normas aplicáveis ao ativo, mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

18. Esta Norma define valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso. Os itens 19 a 57 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências usam o termo "um ativo", muito embora se apliquem igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

20. É possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda, mesmo que um ativo não seja negociado em mercado ativo. Entretanto, algumas vezes não será possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda porque não haverá base para se fazer estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, o valor em uso pode ser utilizado como seu valor recuperável.

21. Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda materialmente seu valor justo líquido de despesas de venda, o valor justo líquido de despesas de venda do ativo pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será frequentemente o caso para um ativo que é mantido para alienação. Isso ocorre porque o valor em uso de ativo mantido para alienação corresponderá principalmente às receitas líquidas da baixa, uma vez que os futuros fluxos de caixa do uso contínuo do ativo, até sua baixa, provavelmente serão irrisórios.

22. O valor recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver itens 65 a 103), a menos que:

(a)o valor justo líquido de despesas de venda do ativo seja maior do que seu valor contábil; ou

(b)o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo próximo do valor justo líquido de despesas de venda e este possa ser determinado.

23. Em alguns casos, estimativas, médias e cálculos sintéticos podem oferecer uma aproximação razoável dos cálculos detalhados demonstrados nesta Norma para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida

24. O item 10 requer que um ativo intangível com vida útil indefinida seja no mínimo testado anualmente com relação à redução ao valor recuperável, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de haver, ou não, alguma indicação de que possa existir redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, pode ser utilizado no teste do valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os seguintes critérios sejam atendidos:

(a)se o ativo intangível não gerar entradas de caixa decorrentes do uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou de grupo de ativos, sendo o ativo, portanto, testado para fins de valor recuperável como parte de unidade geradora de caixa à qual pertence, e os ativos e passivos que compõem essa unidade não tiverem sofrido alteração significativa desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

(b)o cálculo mais recente do valor recuperável tiver resultado em valor que excede o valor contábil do ativo com uma margem substancial; e

(c)baseado em análise de eventos que ocorreram e em circunstâncias que mudaram desde o cálculo mais recente do valor recuperável, for remota a probabilidade de que a determinação do valor recuperável corrente seja menor do que o valor contábil do ativo.

Valor justo líquido de despesa de venda

25. A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda de um ativo é o preço de contrato de venda firme em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, ajustado por despesas adicionais que seriam diretamente atribuíveis à venda do ativo.

26. Se não houver contrato de venda firme, mas se o ativo for negociado em mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda é o preço de mercado do ativo menos as despesas com a baixa. O preço de mercado apropriado é normalmente a oferta de compra corrente (bid price). Quando as ofertas de compra não estiverem disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer base a partir da qual se possa estimar o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é feita.

27. Se não houver contrato de venda firme ou mercado ativo para um ativo, o valor justo líquido de despesas de venda deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade pode obter, ao término do período de reporte, para a baixa do ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas com a baixa. Ao determinar esse valor, a entidade deve considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor industrial. O valor justo líquido de despesas de venda não deve refletir uma venda forçada, a menos que a administração seja compelida a vender imediatamente.

28. As despesas com a baixa, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos desses tipos de despesas são as despesas legais, tributos, despesas com a remoção do ativo e gastos diretos incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e as associadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à baixa de um ativo não são despesas incrementais para baixa do ativo.

29. Em alguns momentos, a baixa de um ativo poderia exigir que o comprador assumisse um passivo e somente um único valor justo líquido de despesas de venda, contemplando o ativo e o passivo imputado ao comprador, estaria disponível. O item 78 explica como tratar essas situações.

Valor em uso

30. Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

(a)estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;

(b)expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;

(c)valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;

(d)preço pela assunção da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e

(e)outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

31. A estimativa do valor em uso de um ativo envolve os seguintes passos:

(a)estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e

(b)aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

32. Os elementos identificados nos itens 30(b), (d) e (e) podem estar refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou como ajustes da taxa de desconto. Qualquer que seja a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis. O Apêndice A oferece orientações adicionais acerca da utilização de técnicas de valor presente para a mensuração do valor em uso de um ativo.

Base para estimativas de fluxos de caixa futuros

33. Ao mensurar o valor em uso a entidade deve:

(a)basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto (range) de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil remanescente do ativo. Peso maior deve ser dado às evidências externas;

(b)basear as projeções de fluxo de caixa nas previsões ou nos orçamentos financeiros mais recentes aprovados pela administração que, porém, devem excluir qualquer estimativa de fluxo de caixa que se espera surgir das reestruturações futuras ou da melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. As projeções baseadas nessas previsões ou orçamentos devem abranger, como regra geral, o período máximo de cinco anos, a menos que se justifique, fundamentadamente, um período mais longo;

(c)estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes pela extrapolação das projeções baseadas em orçamentos ou previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser devidamente justificada. Essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa média de crescimento, de longo prazo, para os produtos, setores de indústria ou país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que se justifique, fundamentadamente, uma taxa mais elevada.

34. A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas sobre as quais as atuais projeções de fluxos de caixa se baseiam, examinando as causas das diferenças entre as projeções passadas de fluxos de caixa e os fluxos de caixa atuais observados. A administração deve certificar-se de que as premissas sobre as quais suas projeções atuais de fluxos de caixa estão baseadas são consistentes com os resultados observados no passado, garantindo que os efeitos de eventos ou circunstâncias subsequentes, que não foram previstos quando os fluxos de caixa atuais observados foram estimados, tornem isso adequado.

35. Geralmente, orçamentos e previsões financeiras de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos, detalhados, explícitos e confiáveis, não estão disponíveis. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos e previsões para um período máximo de cinco anos. A administração pode utilizar projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras para um período superior a cinco anos se estiver convicta de que essas projeções são confiáveis e se puder demonstrar sua capacidade, baseada na experiência passada, de fazer previsão acurada de fluxo de caixa para esse período mais longo.

36. As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil de um ativo devem ser estimadas pela extrapolação das projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras, usando uma taxa de crescimento para anos subsequentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa seja condizente com informações objetivas acerca dos padrões de ciclo de vida do produto ou setor econômico. Se apropriada, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.

37. Quando as condições estiverem favoráveis e atrativas, possivelmente concorrentes entrarão no mercado e restringirão o crescimento. Portanto, as entidades têm dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico a longo prazo, por exemplo, vinte anos, para os produtos, setores econômicos ou país ou países nos quais a entidade opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado.

38. Ao utilizar informações de orçamentos e previsões financeiras, a entidade deve considerar se as informações refletem premissas razoáveis e fundamentadas, e se representam a melhor estimativa, por parte da administração, quanto ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

(a)projeções de entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo;

(b)projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e

(c)se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir premissas consistentes sobre aumentos de preço devido à inflação (aumento generalizado de preços). Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito de aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos reais (porém, devem incluir aumentos ou futuras reduções específicas de preços).

41. As projeções de saídas de caixa devem incluir aquelas necessárias à utilização e manutenção habituais do ativo, bem como os custos indiretos futuros (overheads) que podem ser atribuídos diretamente ao uso do ativo, ou a ele alocados, em base razoável e consistente.

42. Quando o valor contábil de um ativo não incluir ainda todas as saídas de caixa a serem incorridas antes de estar pronto para uso ou venda, a previsão de saídas de fluxos de caixa futuros deve incluir uma previsão de qualquer saída de caixa adicional que se espera incorrer antes que o ativo esteja pronto para uso ou venda. Por exemplo, esse é o caso de edifício em construção ou de projeto em desenvolvimento que ainda não foi concluído.

43. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a)entradas de caixa advindas de ativos que geram outras entradas de caixa que são, em grande parte, independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros como contas a receber); e

(b)saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, passivos de planos de pensão e provisões).

44. Fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa previstas para as quais se tenha expectativa de advir de:

(a)futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou

(b)melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

45. Em função de os fluxos de caixa futuros serem estimados para o ativo em sua condição atual, o valor em uso não deve refletir:

(a)futuras saídas de caixa ou redução de gastos relacionados (por exemplo, reduções nos gastos com pessoal) ou benefícios que se tenha a expectativa de advir de futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou

(b)futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa relacionadas para as quais se tenha a expectativa que advenham dessas saídas de caixa.

46. Uma reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e muda significativamente o alcance do negócio levado a efeito por uma entidade ou a maneira sob a qual o negócio é conduzido. A NBC T 19.7 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes contém orientação, elucidando quando a entidade está comprometida com uma reestruturação.

47. Quando a entidade se torna comprometida com uma reestruturação, alguns ativos possivelmente serão afetados por essa reestruturação. Uma vez que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

(a)sua estimativa de entradas e saídas futuras de caixa, com o objetivo de determinar o valor em uso, deve refletir a economia de custos e outros benefícios provenientes da reestruturação (com base nas mais recentes previsões financeiras ou orçamentos aprovados pela administração); e

(b)sua estimativa de futuras saídas de caixa para a reestruturação é computada na provisão para reestruturação de acordo com a NBC T 19.7.

48. Até que a entidade incorra em saídas de caixa que melhorem ou aprimorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas futuras estimadas de caixa para as quais se tenha a expectativa de advir do aumento de benefícios econômicos associados com as saídas de caixa.

49. Estimativas de fluxos de caixa futuros incluem as saídas de caixa futuras necessárias para manter o nível de benefícios econômicos esperados gerados pelo ativo em sua condição atual. Quando a unidade geradora de caixa é composta por ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da operação da unidade, a reposição de ativos com vida útil mais curta é considerada como integrante do gasto relacionado à utilização e manutenção da unidade quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros associados a essa unidade. De modo similar, quando um ativo individual é composto por itens com diferentes vidas úteis estimadas, a reposição de itens com vida mais curta é considerada como integrante do gasto relacionado à utilização e manutenção do ativo quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros gerados por esse ativo.

50. Estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a)entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou

(b)recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

51. Fluxos de caixa futuros estimados refletem premissas que são consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de algumas premissas será contado duas vezes ou ignorado. Em decorrência de o valor do dinheiro no tempo ser considerado no desconto de fluxos de caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa excluem as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados antes de impostos.

52. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela baixa de um ativo ao término de sua vida útil deve ser o montante que a entidade espera obter da baixa do ativo em transação com isenção de interesses entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas com a baixa.

53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela baixa de um ativo ao término de sua vida útil é determinada de modo semelhante para o valor justo líquido de despesas de venda do ativo, exceto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a)a entidade deve usar preços em vigor na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo será utilizado;

(b)a entidade deve ajustar esses preços tanto pelo efeito de aumentos futuros de preços devidos à inflação (aumento generalizado de preços), quanto para futuros aumentos ou diminuições específicas de preços. Entretanto, se as estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo e a taxa de desconto excluírem o efeito da inflação, a entidade também deve excluir esse efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos advindos da baixa.

Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

54. Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que eles são gerados e, em seguida, descontados, usando-se uma taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve traduzir o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor em uso.

Taxa de desconto

55. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado acerca:

(a)do valor do dinheiro no tempo; e

(b)dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

56. Uma taxa que reflita avaliações atuais de mercado do valor do dinheiro no tempo e dos riscos específicos do ativo é o retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montantes, tempo de ocorrência e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera que advenham do ativo. Essa taxa é estimada a partir de taxas implícitas em transações correntes de mercado para ativos semelhantes, ou ainda do custo médio ponderado de capital de companhia aberta listada em bolsa que tenha um ativo único (ou carteira de ativos) semelhante em termos de potencial de serviço e riscos do ativo sob revisão. Entretanto, a taxa de desconto (ou taxas) utilizada para mensurar o valor em uso do ativo não deve refletir os riscos para os quais os fluxos de caixa futuros estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de algumas premissas será levado em consideração em duplicidade.

57. Quando uma taxa específica de um ativo não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deve usar substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A dispõe sobre informações adicionais quanto à estimativa de taxas de desconto em tais circunstâncias.

Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização

58. Os itens 59 a 64 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por desvalorização para um ativo individual com exceção do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O reconhecimento e a mensuração de perdas por desvalorização para uma unidade geradora de caixa e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) são tratados nos itens 65 a 108.

59. Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.

60. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

61. A perda por desvalorização de ativo não reavaliado deve ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício. Entretanto, a perda por desvalorização de ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes (na reserva de reavaliação) na extensão em que a perda por desvalorização não exceder o saldo da reavaliação reconhecida para o mesmo ativo. Essa perda por desvalorização sobre o ativo reavaliado reduz a reavaliação reconhecida para o ativo.

62. Quando o montante estimado da perda por desvalorização for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outra norma.

63. Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

64. Se a perda por desvalorização for reconhecida, quaisquer ativos ou passivos fiscais diferidos relacionados devem ser reconhecidos em consonância com a NBC T 19.2 - Tributos sobre o Lucro, comparando-se o valor contábil revisado do ativo com sua base fiscal.

Unidade geradora de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

65. Os itens 66 a 108 estabelecem as exigências para a identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para a determinação do valor contábil e do reconhecimento da perda por desvalorização para unidades geradoras de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

66. Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado, o valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável para o ativo individual, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (unidade geradora de caixa do ativo).

67. O valor recuperável de um ativo individual não pode ser determinado se:

(a)o valor em uso do ativo não puder ser estimado como sendo próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros advindos do uso contínuo do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

(b)o ativo não gerar entradas de caixa que são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, somente pode ser determinado para a unidade geradora de caixa do ativo.

68. Conforme definido no item 6, uma unidade geradora de caixa de um ativo é o menor grupo de ativos que inclui esse ativo e gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa do ativo envolve julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para um ativo individual, a entidade identifica o menor agregado de ativos que gera entradas de caixa em grande parte independentes.

69. As entradas de caixa são entradas de caixa e equivalentes de caixa recebidos de terceiros independentes da entidade. Ao identificar se as entradas de caixa provenientes de um ativo (ou grupo de ativos) são, em grande parte, independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos (ou grupos de ativos), a entidade deve considerar vários fatores, incluindo a maneira como a administração monitora as operações da entidade (tais como: por linhas de produto, linhas de negócios, localidades individuais, áreas distritais ou regionais) ou a maneira como a administração toma decisões sobre a continuidade ou a baixa dos ativos e operações da entidade.

70. Se existir mercado ativo para o produto gerado por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam utilizados internamente. Se as entradas de caixa geradas por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetadas por preço de transferência interno, a entidade deve usar a melhor estimativa da administração em relação aos preços futuros que poderiam ser obtidos em transação entre partes independentes, levando em consideração:

(a)as entradas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

(b)as saídas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso de quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que são afetados pelo preço de transferência interno.

71. Mesmo se parte ou toda a produção de um ativo ou de grupo de ativos for utilizada por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos em estágio intermediário de processo de produção), esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender a produção desse ativo em mercado ativo. Isso acontece porque esse ativo ou grupo de ativos poderia gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informações baseadas em orçamentos e previsões financeiras que estão relacionadas a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço de transferência interno, a entidade deve ajustar essa informação se os preços de transferência internos não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos preços que seriam conseguidos em transação entre partes independentes, sem favorecimentos e dentro da relação de comutatividade.

72. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de período para período para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para mudança.

73. Se a entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da que pertencia em períodos anteriores, ou que os tipos de ativos agrupados na unidade geradora de caixa tenham mudado, o item 130 requer divulgações acerca da unidade geradora de caixa se uma perda por desvalorização for reconhecida ou revertida para essa unidade geradora de caixa.

Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa

74. O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso. Para o propósito de determinar o montante recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência a "um ativo", constante dos itens 19 a 57 deve ser lida como referência a "uma unidade geradora de caixa".

75. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado o montante recuperável da unidade geradora de caixa.

76. valor contábil de uma unidade geradora de caixa:

(a)deve incluir somente o valor contábil daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e

(b)não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem se considerar esse passivo.

Isso ocorre porque o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não fazem parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis (ver itens 28 e 43).

77. Quando os ativos são agregados para fins de avaliação do montante de recuperação, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar fluxos relevantes de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu uma perda por desvalorização. Em alguns casos, mesmo que alguns ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser alocados à unidade geradora de caixa em base razoável e consistente. Esse poderia ser o caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos corporativos, tais como ativos do escritório central. Os itens 80 a 102 explicam como lidar com esses ativos ao testar uma unidade geradora de caixa para avaliar uma perda por desvalorização.

78. Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se na baixa de uma unidade geradora de caixa houver a exigência de que o comprador assuma um passivo.

Nesse caso, o valor justo líquido de despesas de venda (ou o fluxo de caixa estimado advindo da baixa final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda estimado para os ativos da unidade geradora de caixa e o passivo em conjunto, menos as despesas a serem incorridas com a baixa. A fim de levar a efeito uma comparação que faça sentido entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil.

79. Por razões práticas, o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerarem os ativos que não são parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões). Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

Alocação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a unidade geradora de caixa

80. Para o propósito do teste de redução ao valor recuperável, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios deve, a partir da data da operação, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou a grupos de unidades geradoras de caixa, que devem se beneficiar das sinergias da operação, independentemente de os outros ativos ou passivos da entidade adquirida serem, ou não, atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o ágio (goodwill) é alocado dessa forma deve:

(a)representar o menor nível dentro da entidade no qual o ágio (goodwill) é monitorado para fins gerenciais internos; e

(b)não ser maior do que um segmento operacional, conforme definido pelo item 5 da NBC T 19.25 - Informações por Segmento, antes da agregação.

81. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros advindos de outros ativos adquiridos na combinação de negócios que não são identificados individualmente e não são reconhecidos separadamente. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos ou grupos de ativos, e frequentemente contribui para os fluxos de caixa de múltiplas unidades geradoras de caixa. Às vezes, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não pode ser alocado em base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Assim, o menor nível dentro da entidade, no qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é monitorado para fins gerenciais internos, às vezes, inclui algumas unidades geradoras de caixa às quais o ágio se relaciona, mas às quais não pode ser alocado. As referências nos itens 83 a 99 a uma unidade geradora de caixa à qual o ágio deve ser alocado devem ser lidas também como referências a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o ágio deve ser alocado.

82. A aplicação das exigências do item 80 faz com que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) seja testado para redução ao valor recuperável em nível que reflita a forma pela qual a entidade gerencia suas operações e com a qual o ágio estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de reporte adicionais não é por via de consequência necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado para o propósito do teste de redução ao valor recuperável pode não coincidir com o nível no qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado conforme a NBC T 7 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis para o propósito de mensuração de ganhos e perdas em moeda estrangeira. Por exemplo, se a entidade é requerida pela NBC T 7 a alocar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a níveis relativamente menores de unidades geradoras de caixa para o propósito de mensuração de ganhos e perdas com moeda estrangeira, ela não é requerida para o propósito do teste de redução ao valor recuperável a utilizar o mesmo nível, a menos que ela também monitore nesse nível o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em termos gerenciais internos.

84. Se a alocação inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), adquirido em combinação de negócios, não puder ser completada antes do término do período anual em que a combinação de negócios ocorre, essa alocação inicial deve ser completada antes do término do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

85. De acordo com a NBC T 19.23 - Combinação de Negócios, se o tratamento contábil inicial da combinação de negócios puder ser determinado somente provisoriamente ao término do período no qual a combinação de negócios ocorre, o adquirente deve:

(a)contabilizar a combinação utilizando esses valores provisórios; e

(b)reconhecer quaisquer ajustes a esses valores provisórios como resultado da conclusão do tratamento contábil inicial dispensado dentro do período de mensuração, o qual não excederá doze meses a partir da data da aquisição.

Nessas circunstâncias, pode não ser possível concluir a alocação inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), reconhecido em combinação de negócios, antes do término do período anual em que ocorre a combinação. Quando esse for o caso, a entidade deve divulgar a informação requerida no item 133.

86. Se o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver sido alocado a uma unidade geradora de caixa e a entidade se desfizer de uma operação dentro dessa unidade, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado à operação baixada deve ser:

(a)incluído no valor contábil da operação quando da determinação dos ganhos ou perdas na baixa; e

(b)mensurado com base nos valores relativos da operação baixada e na parcela da unidade geradora de caixa mantida em operação (retida), a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado à operação baixada.

87. Se a entidade reorganizar sua estrutura de reporte de forma que altere a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tenha sido alocado, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) deve ser realocado às unidades afetadas. Essa realocação deve ser realizada, utilizando-se uma abordagem de valor relativo semelhante àquela utilizada quando a entidade se desfaz de uma operação componente de uma unidade geradora de caixa, a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado às unidades reorganizadas.

Testando unidade geradora de caixa com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) para redução ao valor recuperável

88. Quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) se relacionar com uma unidade geradora de caixa, mas não tiver sido alocado a ela, conforme descrito no item 81, essa unidade geradora de caixa deve ser testada para redução ao valor recuperável sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, pela comparação do valor contábil da unidade, excluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

89. Se a unidade geradora de caixa descrita no item 88 incluir em seu valor contábil um ativo intangível que tenha vida útil indefinida, ou que ainda não esteja disponível para uso, e esse ativo somente puder ser testado para redução ao valor recuperável apenas como parte da unidade geradora de caixa, o item 10 requer que a unidade também seja testada, anualmente, para redução ao valor recuperável.

90. A unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver sido alocado deve ser testada anualmente para verificar a necessidade de redução ao valor recuperável e sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, comparando-se seu valor contábil, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com o valor recuperável da unidade. Se o valor recuperável da unidade ultrapassar seu valor contábil, a unidade e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado àquela unidade devem ser considerados como não estando desvalorizados. Se o valor contábil da unidade ultrapassar seu valor recuperável, a entidade deve reconhecer a perda por desvalorização de acordo com o item 104.

91 a 95 Eliminados.

Momento dos testes de redução ao valor recuperável

96. O teste anual de redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa à qual tenha ocorrido alocação de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pode ser realizado a qualquer momento durante o período anual, desde que o teste seja realizado, todos os anos, na mesma ocasião. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas, em momentos diferentes, para redução ao valor recuperável. Porém, se parte ou todo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a uma unidade geradora de caixa decorre de combinação de negócios ocorrida durante o período anual corrente, essa unidade deve ser testada para redução ao valor recuperável antes do fim do período anual corrente.

97. Se os ativos que constituem a unidade geradora de caixa, à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, forem testados ao mesmo tempo em que tal procedimento for dispensado à referida unidade, eles devem ser testados para redução ao valor recuperável antes dessa unidade. Da mesma forma, se as unidades geradoras de caixa constituírem um grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, e tiverem sua redução ao valor recuperável testada ao mesmo tempo em que o referido grupo de unidades, as unidades individuais devem ser testadas para redução ao valor recuperável antes desse grupo de unidades.

98. Quando da realização do teste para redução ao valor recuperável de unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, pode haver indicação de redução ao valor recuperável de um ativo dentro dessa unidade. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente o ativo para redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer desvalorização para aquele ativo, antes de realizar o teste na unidade geradora de caixa que contém o ágio. Da mesma forma, pode haver indicação de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contenha o ágio. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente a redução ao valor recuperável dessa unidade geradora de caixa e reconhecer qualquer desvalorização observada, antes de testar a redução ao valor recuperável de referido grupo de unidades.

99. O mais recente cálculo detalhado, feito em período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tenha sido alocado pode ser utilizado no teste dessa unidade no período corrente, desde que todos os critérios abaixo sejam atendidos:

(a)os ativos e os passivos que compõem a unidade não tenham sofrido mudanças significativas desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

(b)o cálculo mais recente do valor recuperável tenha resultado em valor que ultrapasse o valor contábil de uma unidade por uma margem substancial; e

(c)com base na análise de eventos que tenham ocorrido, e circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável, a probabilidade de determinação corrente de valor recuperável de uma unidade geradora de caixa ser inferior ao valor contábil corrente seja remota.

Ativo corporativo

100. Ativos corporativos incluem os ativos do grupo ou de departamento ou divisão da entidade, tais como prédio da sede ou de divisão da entidade, ou equipamentos de processamento eletrônico de dados ou centro de pesquisas. A estrutura da entidade determina se um ativo atende à definição desta Norma de ativos corporativos para uma unidade geradora de caixa individual. As características peculiares dos ativos corporativos são as de que não geram entradas de caixa independentemente de outros ativos ou grupo de ativos, e que seu valor contábil não pode ser totalmente atribuído à unidade geradora de caixa sob revisão.

101. Em função de os ativos corporativos não gerarem entradas de caixa separadas, o valor recuperável de um ativo corporativo individual não pode ser determinado, a menos que a administração tenha decidido se desfazer do ativo. Como consequência, se houver indicação de que o ativo corporativo possa ter se desvalorizado, o valor recuperável deve ser determinado para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa à qual o ativo corporativo pertence, comparando este ao valor contábil dessa unidade geradora ou desse grupo de unidades geradoras de caixa. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

102. Ao testar uma unidade geradora de caixa para saber se houve desvalorização, a entidade deve identificar todos os ativos corporativos que estão relacionados com a unidade geradora de caixa sob revisão. Se uma parcela do valor contábil do ativo corporativo:

(a)puder ser alocada em base razoável e consistente àquela unidade, a entidade deve comparar o valor contábil da unidade, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocado a essa unidade, com o seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

(b)não puder ser alocada em base razoável e consistente àquela unidade, a entidade deve cumulativa e sequencialmente:

(i) comparar o valor contábil da unidade, excluindo o ativo corporativo, com o seu valor recuperável e reconhecer qualquer perda por desvalorização de acordo com o item 104;

(ii) identificar o menor grupo de unidades geradoras de caixa, que inclui a unidade geradora de caixa sob revisão, e ao qual uma parcela do valor contábil do ativo corporativo pode ser alocada em base razoável e consistente; e

(iii) comparar o valor contábil do grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocada a esse grupo de unidades, com o valor recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

103. Eliminado.

Desvalorização em uma unidade geradora de caixa

104. Uma perda por desvalorização deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa - o menor grupo da unidade geradora de caixa ao qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou o ativo corporativo tenham sido alocados - se, e somente se, o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) for menor do que o valor contábil da unidade (grupo de unidades). A perda por desvalorização deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos da unidade (grupo de unidades) na seguinte ordem:

(a)primeiramente, para reduzir o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

(b)a seguir, aos outros ativos da unidade (grupo de unidades) proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perda por desvalorização de itens individuais dos ativos e reconhecidas de acordo com o item 60.

105. Ao alocar a perda por desvalorização de acordo com o item 104, a entidade não deve reduzir o valor contábil de um ativo abaixo do valor mais alto na comparação entre:

(a)seu valor justo líquido de despesas de venda (se puder ser determinado);

(b)seu valor em uso (se puder ser determinado); e

(c)zero.

O valor da perda por desvalorização que de outra forma teria sido alocado ao ativo deve ser alocado proporcionalmente aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

106. Se não for praticável estimar o valor recuperável para cada ativo individualmente de uma unidade geradora de caixa, esta Norma determina alocação arbitrária da perda por desvalorização entre os ativos dessa unidade, exceto o ágio por expectativa de resultado futuro (goodwill), porque todos os ativos de uma unidade geradora de caixa operam de forma conjunta.

107. Se o valor recuperável de um ativo individual não puder ser determinado (ver item 67), (a)a perda por desvalorização deve ser reconhecida para o ativo se o seu valor contábil for maior do que o mais alto dos seguintes valores: seu valor justo líquido de despesas de venda e os resultados dos procedimentos de alocação descritos nos itens 104 e 105; e (b)nenhuma perda por desvalorização deve ser reconhecida para o ativo se a unidade geradora de caixa à qual está relacionado não sofrer perda por desvalorização. Isso se aplica mesmo se o valor justo líquido de despesas de venda do ativo for menor do que seu valor contábil.

108. Depois de as exigências dos itens 104 e 105 terem sido observadas, um passivo deve ser reconhecido para qualquer valor remanescente de perda por desvalorização de uma unidade geradora de caixa se, e somente se, isso for exigido por outras normas.

Reversão de perda por desvalorização

109. Os itens 110 a 116 estabelecem as exigências para reverter uma perda por desvalorização de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, reconhecida em períodos anteriores. Essas exigências utilizam o termo "um ativo", mas se aplicam igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. Exigências adicionais para um ativo individual são estabelecidas nos itens 117 a 121, para unidade geradora de caixa nos itens 122 e 123 e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos itens 124 e 125.

110. A entidade deve avaliar, ao término de cada período de reporte, se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.

111. Ao avaliar se há alguma indicação de que perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), possa ter diminuído ou possa não mais existir, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a)o valor de mercado do ativo tenha aumentado significativamente durante o período;

(b)mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, tenham ocorrido durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado para o qual o ativo é destinado;

(c)as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições possivelmente tenham afetado a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e aumentado seu valor recuperável materialmente;

Fontes internas de informação

(d)mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, tenham ocorrido durante o período, ou se espera que ocorram em futuro próximo, na extensão ou na maneira por meio da qual o ativo é utilizado ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar ou aprimorar o desempenho do ativo ou para reestruturar a operação à qual o ativo pertence;

(e)há evidência disponível advinda dos relatórios internos que indica que o desempenho econômico do ativo é ou será melhor do que o esperado.

112. Indicações de redução potencial na perda por desvalorização descritas no item 111 espelham principalmente as indicações de potencial perda por desvalorização descritas no item 12.

113. Se houver indicação de que a perda por desvalorização reconhecida para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode ser uma evidência de que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual necessitem ser revisados ou ajustados conforme normas aplicáveis ao ativo, mesmo se nenhuma perda por desvalorização for revertida para o ativo.

114. Uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável do ativo desde a última perda por desvalorização que foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado, com plena observância do descrito no item 117, para seu valor recuperável. Esse aumento ocorre pela reversão da perda por desvalorização.

115. A reversão de perda por desvalorização reflete um aumento no potencial de serviços estimados de um ativo, ou pelo uso ou pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma perda por desvalorização para o ativo. O item 130 requer que a entidade identifique a mudança nas estimativas que causam o aumento no potencial de serviços estimados. Exemplos de mudanças nas estimativas incluem:

(a)mudança na base do valor recuperável (exemplo, se o valor recuperável é baseado no valor justo líquido de despesas de venda ou no valor em uso);

(b)se o valor recuperável foi baseado no valor em uso, mudança no montante ou no período previsto de ocorrência de fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c)se o valor recuperável foi baseado no valor justo líquido de despesas de venda, mudança na estimativa dos componentes do valor justo líquido de despesas de venda.

116. O valor em uso de um ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de futuras entradas de caixa aumenta na medida em que essas entradas se tornam mais próximas da data atual. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por desvalorização não deve ser revertida simplesmente por causa da passagem do tempo (algumas vezes reconhecida pelo termo "fluência" do desconto - unwinding of discount), mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

Reversão de perda por desvalorização para ativo individual

117. O aumento do valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), atribuível à reversão de perda por desvalorização não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), caso nenhuma perda por desvalorização tivesse sido reconhecida para o ativo em anos anteriores.

118. Qualquer aumento no valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), acima do seu valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), caso a perda por desvalorização para o ativo não tivesse sido reconhecida em anos anteriores é considerado uma reavaliação. Se e nas situações em que a legislação brasileira permitir, a entidade deve aplicar as normas específicas voltadas à matéria.

119. A reversão de perda por desvalorização de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo esteja registrado por valor reavaliado de acordo com outra norma. Qualquer reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser tratada como aumento de reavaliação conforme tal norma.

120. A reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes sob o título de reserva de reavaliação. Entretanto, na extensão em que a perda por desvalorização para o mesmo ativo reavaliado tenha sido anteriormente reconhecida no resultado do período, a reversão dessa desvalorização deve ser também reconhecida no resultado do período.

121. Depois que a reversão de perda por desvalorização é reconhecida, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos seu valor residual (se houver) em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa

122. A reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa deve ser alocada aos ativos da unidade, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos em valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o item 119.

123. Ao alocar a reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa, de acordo com o item 122, o valor contábil de um ativo não deve ser aumentado acima do menor dos parâmetros a seguir:

(a)seu valor recuperável (se este puder ser determinado); e

(b)o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), se a perda por desvalorização não tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

O valor da reversão da perda por desvalorização, que seria de outra forma alocado ao ativo, deve ser alocado de forma proporcional aos outros ativos da unidade, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Reversão de perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

124. A perda por desvalorização reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não deve ser revertida em período subsequente.

125. A NBC T 19.8 - Ativo Intangível proíbe o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de perda por desvalorização para esse ativo é equivalente ao reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill gerado internamente) e não reversão de perda por desvalorização reconhecida para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Divulgação

126. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

(a)o montante das perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas perdas por desvalorização foram incluídas;

(b)o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas reversões foram incluídas;

(c)o montante de perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período; e

(d)o montante das reversões das perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período.

127. Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

128. As informações exigidas no item 126 podem ser apresentadas com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essas informações podem ser incluídas na conciliação do valor contábil do ativo imobilizado no início e no fim do período, conforme requerido pela NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado.

129. A entidade que reporta informações por segmento de acordo com a NBC T 19.25 - Informações por Segmento deve divulgar as seguintes informações para cada segmento reportado:

(a)o montante das perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente;

(b)o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

130. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por desvalorização ou reversão material reconhecida durante o período para um ativo individual, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), ou para uma unidade geradora de caixa:

(a)os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou à reversão da perda por desvalorização;

(b)o montante da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;

(c)para um ativo individual:

(i) a natureza do ativo; e

(ii) se a entidade reporta informações por segmento de acordo com a NBC T 19.25, o segmento a ser reportado ao qual o ativo pertence;

(d)para uma unidade geradora de caixa:

(i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma planta industrial, uma unidade operacional do negócio, uma área geográfica, ou um segmento a ser reportado, conforme a NBC T 19.25);

(ii) o montante da perda por desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade reporta informações por segmento nos termos da NBC T 19.25, a mesma informação por segmento; e

(iii) se o agregado de ativos utilizado para identificar a unidade geradora de caixa tiver mudado desde a estimativa anterior do seu valor recuperável (se houver), uma descrição da maneira atual e anterior de agregar os ativos envolvidos e as razões que justificam a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;

(e)se o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é seu valor justo líquido de despesa de venda ou seu valor em uso;

(f)se o valor recuperável for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar o valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, se o valor justo foi determinado tendo como referência um mercado ativo);

(g)se o valor recuperável for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa corrente e na estimativa anterior (se houver) do valor em uso.

131. A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas por desvalorização como um todo e para as reversões de perdas por desvalorização como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação tenha sido divulgada de acordo com o item 130:

(a)as classes principais de ativos afetados por perdas por desvalorização e as classes principais de ativos afetados por reversões de perdas por desvalorização; e

(b)os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização.

132. A entidade é encorajada a divulgar as premissas utilizadas para determinar o valor recuperável de ativos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Entretanto, o item 134 exige que a entidade divulgue informações acerca das estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou o ativo intangível de vida útil indefinida estiver incluído no valor contábil da unidade.

133. Se uma parcela do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), advinda de combinação de negócios ocorrida durante o período, não tiver sido alocada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) ao término do período de reporte nos termos do item 84, o valor não alocado do ágio deve ser divulgado juntamente com as razões pelas quais o valor permanece não alocado.

Estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável de unidade geradora de caixa contendo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ativo intangível com vida útil indefinida

134. A entidade deve divulgar as informações requeridas nas alíneas (a) a (f) abaixo para cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) cujo valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados à unidade (grupo de unidades), seja significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida reconhecidos pela entidade:

(a)o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado à unidade (grupo de unidades);

(b)o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade (grupo de unidades);

(c)a base sobre a qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinado (por exemplo, valor em uso ou o valor justo líquido de despesas de venda);

(d)se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tiver sido baseado no valor em uso:

(i) descrição de cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado suas projeções de fluxo de caixa para o período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão. Premissaschave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível;

(ii) descrição da abordagem utilizada pela administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas-chave; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externas;

(iii) o período sobre o qual a administração projetou os fluxos de caixa, baseada em orçamento ou previsões por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação do motivo por que um período mais longo é justificável;

(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa, além do período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão, e a justificativa para utilização de qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento de longo prazo para os produtos, segmentos de indústria, ou país ou países no qual a entidade opera, ou para o mercado para o qual a unidade (grupo de unidades) é direcionada; e

(v) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;

(e)se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tiver sido baseado no valor justo líquido de despesas de venda, a metodologia utilizada para determinar o valor justo líquido de despesas de venda. Se o valor justo

líquido de despesas de venda não é determinado, utilizando-se um preço de mercado observável para a unidade (grupo de unidades), as seguintes informações também devem ser divulgadas:

(i) descrição de cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado a determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível;

(ii) descrição da abordagem utilizada pela administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas-chave;

se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externas. Se o valor justo líquido das despesas de venda tiver sido determinado, utilizando projeções de fluxo de caixa descontado, as seguintes informações também devem ser divulgadas:

(iii) o período ao longo do qual a administração tenha projetado os fluxos de caixa;

(iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa;

(v) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;

(f)se uma possível e razoável mudança em uma premissachave sobre a qual a administração tenha baseado sua determinação de valor recuperável da unidade (grupo de unidades) puder resultar em valor contábil superior ao seu valor recuperável:

(i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;

(ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e

(iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa- chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil.

135. Se alguns ou todos os valores contábeis do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida são alocados a múltiplas unidades geradoras de caixa (grupo de unidades), e o valor então alocado a cada unidade (grupo de unidades) não é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados a essas unidades (grupo de unidades). Adicionalmente, se os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades (grupo de unidades) forem baseados na mesma premissa-chave, e o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados a essas unidades, é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis de vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato juntamente com:

(a)o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a essas unidades (grupo de unidades);

(b)o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades (grupo de unidades);

(c)descrição da premissa-chave;

(d)descrição da abordagem da administração para determinar o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; se esse valor reflete a experiência passada ou, se apropriado, é consistente com fontes de informação externas e, caso contrário, como e por que esse valor difere da experiência passada ou de fontes de informação externas; e

(e)se uma razoável e possível mudança na premissa-chave puder resultar em valor contábil agregado da unidade (grupo de unidades) superior ao seu valor recuperável:

(i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil agregado;

(ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e

(iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa- chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil agregado.

136. O mais recente cálculo detalhado, efetuado em período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com os itens 24 ou 99, ser considerado e utilizado no teste da perda por desvalorização dessa unidade (grupo de unidades) no período corrente, desde que sejam atendidos critérios específicos. Quando esse for o caso, a informação para aquela unidade (grupo de unidades) deve ser incorporada nas divulgações exigidas pelos itens 134 e 135, com relação aos procedimentos utilizados para cálculo do valor recuperável.

38. ATIVO INTANGÍVEL: OBJETIVO, ALCANCE, DEFINIÇÕES, PROCEDIMENTOS, DIVULGAÇÃO E DEMAIS ASPECTOS OBJETO DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.303/10. CONCEITOS E PROCEDIMENTOS: RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO. RECONHECIMENTO DE DESPESA. MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO. VIDA ÚTIL. ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL DEFINIDA E INDEFINIDA. RECUPERAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL – PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS. BAIXA E ALIENAÇÃO.

Aprova a NBC TG 04 – Ativo Intangível.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

Art. 1º Aprovar a NBC TG 04 – Ativo Intangível que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) (IAS 38 do IASB).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010, quando serão revogadas as Resoluções CFC n.º 1.139/08 e n.º 1.140/08, publicadas no D.O.U., Seção I, de 28/11/08.

Objetivo

1. O objetivo da presente Norma é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta Norma estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados nesta Norma forem atendidos. A Norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. A presente Norma aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

ativos intangíveis dentro do alcance de outra norma;

ativos financeiros, conforme definidos na NBC TG 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;

no reconhecimento e mensuração de ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais (ver norma sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitida);

gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.

3. Se outra norma estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar referida norma específica ao invés desta. Por exemplo, esta Norma não deve ser aplicada nos seguintes casos:

ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver NBC TG 16 – Estoques e NBC TG 17 – Contratos de Construção);

ativos fiscais diferidos (ver NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro);

arrendamentos mercantis, dentro do alcance da NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;

ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver NBC TG 33 – Benefícios a Empregados);

ativos financeiros, conforme definido na NBC TG 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns ativos financeiros são tratados pela NBC TG 35 – Demonstrações Separadas, NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas, NBC TG 18 – Investimento em Coligada e em Controlada e NBC TG 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture);

ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios (ver NBC TG 15 – Combinação de Negócios);

custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora, dentro do alcance da NBC TG 11 – Contratos de

Seguro. A NBC TG 11 contém exigências de divulgação específicas para referidos custos de aquisição diferidos, porém não trata dos aludidos ativos intangíveis. Assim sendo, as exigências de divulgação desta Norma devem ser aplicadas para tais ativos intangíveis;

ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para venda (ou incluídos em um grupo de ativos a ser alienado, que é classificado como mantido para venda), conforme NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos da presente Norma, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

5. Entre outros, a presente Norma aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado ao mesmo.

6. No caso de arrendamento financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário deve aplicar a presente Norma para a contabilização de um ativo intangível. Direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais estão fora do alcance da NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, estando, por consequência, dentro do alcance desta Norma.

7. As exclusões do alcance desta Norma podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguro. Portanto, a presente Norma não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, esta Norma aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do software) e a outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Definições

8. Os termos abaixo são utilizados na presente Norma com os seguintes significados:

Mercado ativo é um mercado no qual se verificam todas as seguintes condições:

os itens transacionados no mercado são homogêneos;

compradores e vendedores dispostos a negociar podem ser encontrados a qualquer momento; e

os preços estão disponíveis para o público.

Combinação de negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual a adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação

Data de aquisição de uma combinação de negócios é a data em que a adquirente obtém efetivamente o controle sobre a adquirida.

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Ativo é um recurso:

controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e

do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e da perda por desvalorização.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra contraprestação dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outra norma como, por exemplo, a NBC TG 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo de um ativo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável (NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Ativo monetário é aquele representado por dinheiro ou por direitos a serem recebidos em uma quantia fixa ou determinável de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Ativo intangível

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pela presente Norma não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição (ver item 68).

Identificação

11. A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controle

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

15. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

Benefício econômico futuro

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Reconhecimento e mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e

os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 43 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 44 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 45 a 47, das permutas de ativos intangíveis; os itens 48 a 50, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Os itens 51 a 67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento da presente Norma. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo. Em conformidade com o item 63, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

23. A entidade deve utilizar seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.

24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Aquisição separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos separadamente.

26. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com confiabilidade, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

custos de benefícios aos empregados (conforme definido na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);

honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e

custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

custos administrativos e outros custos indiretos.

30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas

pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

31. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.

32. Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros, durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo de acordo com a NBC TG 20 – Custos de Empréstimos.

Aquisição como parte de combinação de negócios

33. De acordo com a NBC TG 15 – Combinação de Negócios, se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo deve ser o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com confiabilidade o seu valor justo. Portanto, o critério de mensuração previsto no item 21(b) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.

34. De acordo com a NBC TG 15 – Combinação de Negócios, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

corresponder à definição de ativo; e

for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do valor justo de ativo intangível adquirido em combinação de negócios

35. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de ativo intangível, existir uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios tiver vida útil definida, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança.

36. Um ativo intangível adquirido em combinação de negócios pode ser separável, mas apenas em conjunto com um contrato a ele relacionado, ativo ou passivo identificável. Nesses casos, a adquirente deve reconhecer o ativo intangível separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mas em conjunto com o item relacionado.

37. O adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um único ativo desde que os ativos individuais no grupo tenham vida útil semelhante. Por exemplo, as expressões "marca" e "nome comercial" são muitas vezes utilizadas como sinônimos de marcas registradas e outros. No entanto, as primeiras são nomes comerciais genéricos que são usados para se referir a um grupo de ativos complementares, como marca comercial (ou marca de serviço) e os seus relacionados nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica.

38. (Eliminado).

39. Os preços de mercado cotados em mercado ativo oferecem uma estimativa confiável do valor justo de ativo intangível (ver também item 78). O preço de mercado adequado costuma ser o preço corrente de oferta de compra. Se não estiver disponível, o preço da operação similar mais recente pode oferecer uma base de estimativa do valor justo, desde que não tenha ocorrido nenhuma mudança econômica significativa entre a data da operação e a data em que o valor justo do ativo é estimado.

40. Se não existir mercado ativo para um ativo intangível, o seu valor justo será o valor que a entidade teria pago por ele, na data de aquisição, em operação sem favorecimento entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar com base na melhor informação disponível. Na apuração desse valor, a entidade deve considerar o resultado de operações recentes com ativos similares. Por exemplo, a entidade pode aplicar múltiplos que reflitam transações correntes de mercado para indicadores que ajudam a determinar a rentabilidade do ativo (como receita, lucro operacional ou lucro antes de participações, impostos, depreciação e amortização).

41. As entidades envolvidas na compra e venda de ativos intangíveis podem desenvolver técnicas para mensurar indiretamente os seus valores justos. Essas técnicas podem ser utilizadas para a mensuração inicial de ativo intangível adquirido em combinação de negócios se o seu objetivo for estimar o valor justo e se refletirem operações e práticas correntes no setor a que esses ativos pertencem. Estas técnicas incluem, conforme o caso:

desconto de fluxos de caixa futuros líquidos do ativo;

estimativa dos custos que a entidade evita por possuir o ativo intangível e por não necessitar de:

licença de outra parte em transação em base usual de mercado sem favorecimento (como na abordagem de dispensa de royalty, no uso de fluxo de caixa líquido descontado); ou

recriá-las ou substituí-las (como na abordagem de custo).

Gastos subsequentes em projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido

42. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:

relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou em combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível; e

incorridos após a aquisição desse projeto,

devem ser contabilizados de acordo com os itens 54 a 62.

43. A aplicação das disposições dos itens 54 a 62 significa que os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou em uma combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:

gastos de pesquisa – como despesa quando incorridos;

gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 57 – como despesa quando incorridos; e

gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 57 – adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

44. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. De acordo com a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, uma entidade tem a faculdade de reconhecer inicialmente ao valor justo tanto o ativo intangível quanto a concessão governamental. Se uma entidade optar por não reconhecer inicialmente ao valor justo o ativo, ela deve reconhecer o ativo inicialmente ao valor nominal (o outro tratamento permitido pela NBC TG 07) acrescido de quaisquer gastos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido.

Permuta de ativos

45. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com confiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

46. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e

a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

47. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível é a mensuração do seu custo com confiabilidade. O valor justo de ativo intangível para o qual não existem transações comparáveis só pode ser mensurado com confiabilidade: (a) se a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com confiabilidade tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo deve ser usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativo intangível gerado internamente

51. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e

determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens 52 a 67, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

52. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:

na fase de pesquisa; e/ou

na fase de desenvolvimento.

Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos desta Norma.

53. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

54. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

56. São exemplos de atividades de pesquisa:

atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;

busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;

busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

57. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;

capacidade para usar ou vender o ativo intangível;

forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

58. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;

projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e

projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

60. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo com base nos princípios da NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na NBC TG 01.

61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros

e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, junto a um financiador, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com confiabilidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver software de computadores.

63. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

64. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de ativo intangível gerado internamente

65. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos desta Norma como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 57. O item 71 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

66. O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;

custos de benefícios a empregados (conforme definido na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) relacionados à geração do ativo intangível;

taxas de registro de direito legal; e

amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

A NBC TG 20 – Custos de Empréstimos especifica critérios para o reconhecimento dos juros como um elemento do custo de um ativo intangível gerado internamente.

67. Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;

ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e

gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Exemplo do item 65

Uma entidade está desenvolvendo novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de $ 1.000, dos quais $ 900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e $ 100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em $ 500.

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de $ 100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de $ 900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 devem ser reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não podendo ser incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de $ 2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em $1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de $ 2.100 (gastos de $ 100 reconhecidos no final de 20X5 mais $ 2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de $ 200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor ($ 2.100) ao seu valor recuperável ($ 1.900). Essa perda por redução no valor recuperável será revertida em um período posterior se os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos na NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, forem atendidos.

Reconhecimento de despesa

68. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:

se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 67); ou

se o item é adquirido em uma combinação de negócios e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da combinação de negócios) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na data de aquisição (ver NBC TG 15).

69. Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 54), exceto quando forem adquiridos como parte de uma combinação de negócios. Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do ativo imobilizado, conforme NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

gastos com treinamento;

gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e

gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

69A. A entidade tem o direito de acessar os produtos quando estes passam a ser de sua propriedade. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar produtos que tenham sido desenvolvidos por um fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados por um fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade usa os mesmos para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar material de publicidade aos clientes.

70. O item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de acessar aqueles bens. De forma similar, o item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade receber esses serviços.

Despesa anterior não reconhecida como ativo

71. Gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.

Mensuração após reconhecimento

72. A NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por lei ou norma legal regularmente estabelecida, (*) a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (item 74) ou pelo método de reavaliação (item 75). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.

(*) Na data da aprovação desta Norma, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

73. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para

evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Método de custo

74. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Método de reavaliação

75. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação. Para efeitos de reavaliação nos termos da presente Norma, o valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.

76. O método de reavaliação não permite:

a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem

o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

77. O método de reavaliação deve ser aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 65), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido por subvenção ou assistência governamental e reconhecido pelo valor nominal (ver item 44).

78. É raro existir mercado ativo, com as características descritas no item 8, para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.

79. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

80. Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser:

atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo; ou

eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo.

81. Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser reconhecido pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por desvalorização.

82. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado deixar de poder ser apurado em relação a um mercado ativo, o seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por desvalorização.

83. O fato de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

84. Se o valor justo do ativo puder ser determinado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.

85. Se o valor contábil de ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria de outros resultados abrangentes no patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

86. Se o valor contábil de ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não deve transitar pelo resultado.

Vida útil

88. A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110). Os exemplos incluídos nesta Norma ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na determinação da vida útil.

90. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive:

a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;

os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;

obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;

o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;

o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e

se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

91. O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os softwares e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, é provável que sua vida útil seja curta.

93. A vida útil de ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

94. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como ativo intangível em uma combinação de negócios é o período contratual remanescente do contrato em que o direito foi concedido e não incluirá períodos de renovação.

95. Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

96. A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem custo significativo:

existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;

existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e

o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de "renovação" deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

Ativo intangível com vida útil definida

Período e método de amortização

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques (ver NBC TG 16 – Estoques).

Valor residual

100. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

exista mercado ativo para ele e:

o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

101. O valor amortizável de ativo com vida útil definida deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

103. O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

Revisão do período e do método de amortização

104. O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

105. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.

106. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativo intangível com vida útil indefinida

107. Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

108. De acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:

anualmente; e

sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

109. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, conforme NBC TG 23.

110. De acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a revisão da vida útil de ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com a referida Norma, reconhecendo a eventual desvalorização como perda.

Recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável de ativos

111. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade deve aplicar a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Essa Norma determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização.

Baixa e alienação

112. O ativo intangível deve ser baixado:

por ocasião de sua alienação; ou

quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

113. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (a menos que a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil venha a requerer outro tratamento em uma venda e lease back), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda.

114. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (por exemplo, venda, arrendamento financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação de ativo, a entidade deve aplicar o critério, previsto na NBC TG 30 – Receitas, de reconhecimento da receita de venda de produtos. A NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil deve ser aplicada à baixa por meio de uma venda e lease back.

115. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

115A. No caso de reaquisição de direitos por meio de uma combinação de negócios, se esses direitos forem subsequentemente revendidos a um terceiro, o correspondente valor contábil, se existir, deve ser utilizado para determinar o ganho ou a perda na revenda.

116. A importância a receber pela alienação de ativo intangível deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, o valor recebido deve ser reconhecido inicialmente pelo valor presente. A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros pela fluência do prazo, de acordo com a NBC TG 30 – Receitas, refletindo o rendimento do valor a receber.

117. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda, de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Divulgação

Geral

118. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;

os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;

o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;

a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;

a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;

ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes da NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;

aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

qualquer amortização reconhecida no período;

variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e

outras alterações no valor contábil durante o período.

119. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similar nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

marcas;

títulos de periódicos;

softwares;

licenças e franquias;

direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;

receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e

ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

120. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, além das informações exigidas no item 118(e)(iii) a (v).

121. A NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer que uma entidade divulgue a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:

na avaliação da vida útil de ativo intangível:

no método de amortização; ou

nos valores residuais.

122. A entidade também deve divulgar:

em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;

uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;

em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 44):

o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;

o seu valor contábil; e

se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação; (*)

(*) Na data da aprovação desta Norma, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e

o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

123. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 90.

Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o método de reavaliação

124. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

por classe de ativos intangíveis:

a data efetiva da reavaliação;

o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e

o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 74;

o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas; e

os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos ativos.

125. Pode ser necessário agrupar as classes de ativo reavaliadas em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão agrupadas se isso provocar a apresentação de uma classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos métodos de custo e de reavaliação.

Gasto com pesquisa e desenvolvimento

126. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

127. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 66 e 67 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 126).

Outras informações

128. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e

breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento da presente Norma, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

Disposições transitórias

129. (Eliminado).

130. A entidade deve adotar esta Norma:

para contabilizar um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios de acordo com o alcance da NBC TG 15 – Combinação de Negócios; e

para contabilizar todos os outros ativos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual de aplicação desta Norma. Desse modo, quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor desta Norma, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, a entidade não deve ajustar o valor contábil dos ativos intangíveis reconhecidos nessa data. Entretanto, nessa data, a entidade deve aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses ativos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade mudar sua avaliação da vida útil de um ativo, essa mudança deve ser contabilizada como mudança em uma estimativa contábil de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros.

130A a 130E. (Eliminados).

Permutas de ativos similares

131. A exigência prevista no item 130 para aplicação desta Norma prospectivamente deve ser entendida de forma tal que se uma permuta de ativos tiver sido mensurada antes da vigência desta Norma com base no valor contábil do ativo dado em troca, a entidade não deve reapresentar o valor contábil do ativo adquirido para refletir seu valor justo na data da aquisição.

Exemplos ilustrativos

Estes exemplos acompanham, mas não fazem parte da NBC TG 04 – Ativo Intangível.

Avaliação da vida útil de ativo intangível

A seguinte orientação proporciona exemplos sobre a determinação da vida útil de ativo intangível de acordo com a NBC TG 04.

Cada um dos exemplos seguintes descreve um ativo intangível adquirido, os fatos e as circunstâncias que envolvem a determinação da sua vida útil e o reconhecimento subsequente baseado nessa determinação.

Exemplo 1 - lista de clientes adquirida

Uma entidade de marketing adquire uma lista de clientes e espera ser capaz de obter benefícios da informação contida na lista por pelo menos durante um ano, mas não mais do que três anos.

A lista de clientes deveria ser amortizada durante a melhor estimativa da administração em relação à sua vida útil econômica, por exemplo: 18 meses. Embora a entidade possa ter intenção de adicionar nomes de clientes e/ou outra informação à lista no futuro, os benefícios esperados da lista de clientes adquirida relacionam-se apenas com os clientes nessa lista na data em que foi adquirida. A lista de clientes também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, ao avaliar se há qualquer indicação de que a lista de clientes possa estar sujeita a uma perda.

Exemplo 2 - patente adquirida que expira após 15 anos

Espera-se que um produto protegido pela tecnologia patenteada seja fonte de geração de fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante, pelo menos, 15 anos. A entidade tem o compromisso de um terceiro para comprar essa patente em cinco anos por 60% do valor justo da patente na data em que foi adquirida, e a entidade pretende vender a patente em cinco anos.

A patente seria amortizada durante os cinco anos de vida útil para a entidade, com um valor residual igual ao valor presente de 60% do valor justo da patente na data em que foi adquirida. A patente também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 3 - copyright adquirido que tem vida legal remanescente de 50 anos

A análise dos hábitos dos consumidores e das tendências do mercado proporciona evidência de que o material com copyright irá gerar fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante apenas mais 30 anos.

O copyright deve ser amortizado durante a sua vida útil estimada de 30 anos. O copyright também seria analisado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 4 - licença de transmissão (broadcasting) adquirida que expira após cinco anos

A licença de transmissão (broadcasting) é renovável a cada 10 anos se a entidade proporcionar pelo menos um nível médio de serviço aos seus clientes e cumprir os requisitos legislativos relevantes. A licença pode ser renovada indefinidamente a baixo custo e foi renovada duas vezes antes da aquisição mais recente. A entidade adquirente pretende renovar a licença indefinidamente e as evidências existentes suportam a sua capacidade para fazê-lo. Historicamente, não tem havido qualquer contestação quanto à renovação da licença. Não se espera que a tecnologia usada na transmissão seja substituída por outra tecnologia em futuro previsível. Portanto, espera-se que a licença contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente.

A licença de transmissão seria tratada como tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente. Portanto, a licença não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. A licença deve ser testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 5 - licença de transmissão do exemplo 4

A autoridade licenciadora subsequentemente decide que vai deixar de renovar as licenças de transmissão e, em vez disso, vai leiloar essas licenças. No momento em que a autoridade licenciadora toma essa decisão, a licença de transmissão da entidade tem três anos até expirar. A entidade espera que a licença continue a contribuir para os fluxos de caixa líquidos em favor da entidade até expirar.

Dado que a licença de transmissão já não pode ser renovada, a sua vida útil deixou de ser indefinida. Assim, a licença adquirida seria amortizada durante os três anos de vida útil que faltam e imediatamente testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 6 - autorização de rota de linhas aéreas adquiridas entre duas cidades que expira após três anos

A autorização de rota pode ser renovada a cada cinco anos, e a entidade adquirente pretende cumprir as regras e regulamentos aplicáveis que envolvem a renovação. As renovações de autorizações de rota são rotineiramente concedidas a um custo mínimo e historicamente têm sido renovadas quando a linha aérea cumpre as regras e regulamentos aplicáveis. A entidade adquirente espera utilizar a rota entre as duas cidades indefinidamente a partir dos seus aeroportos centrais e espera que a infraestrutura de suporte relacionada (utilização de portões de aeroporto, slots e locações de instalações de terminais) continue a funcionar nesses aeroportos enquanto tiver a autorização de rota. Análises da procura e dos fluxos de caixa suportam esses pressupostos.

Dado que os fatos e as circunstâncias suportam a capacidade da entidade adquirente para continuar a fornecer serviços aéreos indefinidamente entre as duas cidades, o ativo intangível relacionado com a autorização de rota é tratado como tendo vida útil indefinida. Portanto, a autorização de rota não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 7 - marca comercial adquirida usada para identificar e distinguir um produto de consumo que tem sido líder de mercado nos últimos oito anos

A marca comercial tem vida legal restante de cinco anos, mas é renovável a cada 10 anos a baixo custo. A entidade adquirente pretende renovar a marca comercial continuamente e a evidência suporta a sua capacidade para fazê-lo. Uma análise de (1) estudos sobre o ciclo de vida do produto, (2) tendências de mercado, competitivas e ambientais, e (3) oportunidades de extensão da marca proporcionam evidência de que o produto com marca comercial irá gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade adquirente durante um período indefinido.

A marca comercial seria tratada com tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Portanto, a marca comercial não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 8 - marca comercial adquirida há 10 anos que distingue um produto de consumo líder

A marca comercial era considerada como tendo vida útil indefinida quando foi adquirida porque se esperava que o produto com a marca

comercial gerasse fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Contudo, uma marca concorrente inesperada entrou recentemente no mercado e vai reduzir as futuras vendas do produto. A administração estima que os fluxos de caixa líquidos gerados pelo produto serão 20% inferiores no futuro previsível. Contudo, a administração espera que o produto continue a gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente mesmo que por valores reduzidos.

Como resultado do decréscimo projetado nos futuros fluxos de caixa líquidos, a entidade determina que o valor recuperável estimado da marca comercial é inferior ao valor contábil, sendo reconhecida a perda por desvalorização. Dado que ainda é considerada como tendo vida útil indefinida, a marca comercial não seria amortizada, mas continuaria sujeita ao teste quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização, de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 9 - marca comercial para uma linha de produtos que foi adquirida há vários anos em combinação de negócios

No momento da combinação de negócios, a adquirida produzia a linha de produtos há 35 anos com muitos novos modelos desenvolvidos segundo a marca comercial. Na data de aquisição, a adquirente esperava continuar a produção da linha, e uma análise de vários fatores econômicos indicou que não havia limite para o período durante o qual a marca comercial iria contribuir para os fluxos de caixa líquidos da adquirente. Consequentemente, a marca comercial não foi amortizada pela adquirente. Contudo, a administração decidiu recentemente que a produção da linha de produtos será descontinuada em um prazo previsto de quatro anos.

Dado que a vida útil da marca comercial adquirida já não é mais considerada como indefinida, o valor contábil da marca comercial deve ser testado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização, de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, e amortizado durante os quatro anos de vida útil remanescentes.

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA
Ativo Intangível – Custo com Sítio para Internet (Website Costs)
Referências
NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TG 16 – Estoques
NBC TG 17 – Contratos de Construção
NBC TG 27 – Ativo Imobilizado
NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil
NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos
NBC TG 04 – Ativo Intangível
NBC TG 15 – Combinação de Negócios

Questão

1. Uma entidade pode incorrer em gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio sítio para internet (website) para acesso interno ou externo. Um website concebido para acesso externo pode ser utilizado para várias finalidades, tais como para promover e anunciar produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços eletrônicos e vender produtos e serviços. Um website concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da entidade e dados dos clientes, bem como para pesquisar informações relevantes.

2. As fases de desenvolvimento de um website podem ser descritas como segue:

Planejamento – inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objetivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.

Desenvolvimento de aplicativos e da infraestrutura – inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicativos desenvolvidos e testes.

Desenvolvimento da concepção gráfica – inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas web.

Desenvolvimento de conteúdos – inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no website, antes da conclusão do desenvolvimento do website. Essa informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acessadas a partir do) website ou diretamente codificada nas páginas web.

3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um website, começa a fase de funcionamento. Durante essa fase, a entidade mantém e aperfeiçoa os aplicativos, infraestrutura, concepção gráfica e conteúdo do website.

4. Ao contabilizar os gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do website da entidade para acesso interno ou externo, as questões a serem levadas em consideração são as seguintes:

se o website se constitui em um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos da NBC TG 04; e

o tratamento contábil apropriado para tais gastos.

5. Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e operação de hardware (por exemplo, servidores de sítio na internet, servidores de teste, servidores de produção e conexões à internet) de um sítio na internet. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados, de acordo com a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. Além disso, quando uma entidade incorre em gastos com um fornecedor de serviços da internet, o qual realiza a hospedagem do sítio da entidade, o gasto deve ser reconhecido como uma despesa, de acordo com a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 88, e com a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, quando os serviços são recebidos.

6. A NBC TG 04 – Ativo Intangível não se aplica a ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso normal dos negócios (ver NBC TG 16 – Estoques e NBC TG 17 – Contratos de Construção), nem a arrendamentos dentro do alcance da NBC TG 06. Consequentemente, esta Interpretação não deve ser aplicada aos gastos com o desenvolvimento ou a operação de um sítio na internet (ou software de sítio na internet) para venda a outra entidade. Quando um sítio na internet é arrendado por meio de arrendamento (leasing) operacional, o arrendador deve aplicar esta Interpretação. Quando um sítio na internet é arrendado nos termos de arrendamento (leasing) financeiro, o arrendatário deve aplicar esta Interpretação após o reconhecimento inicial do ativo arrendado.

Consenso

7. O website de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos da NBC TG 04.

8. Um website resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como ativo intangível se, e apenas se, além de atender os requerimentos gerais descritos no item 21 da NBC TG 04 para reconhecimento e mensuração inicial, a entidade satisfizer os requerimentos especificados no item 57 da NBC TG 04. Em particular, a entidade pode ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu website irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com o item 57(d) quando, por exemplo, o website tem capacidade para gerar receitas, incluindo receitas diretas decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. A entidade não pode demonstrar de que forma um website, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros e, assim, todos os gastos com o desenvolvimento de tal website devem ser reconhecidos como despesa no momento em que forem incorridos.

9. Qualquer gasto interno com o desenvolvimento e funcionamento do website de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com a NBC TG 04. A natureza de cada atividade que tenha gerado gasto (por exemplo, formação de empregados e manutenção do website) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do website devem ser avaliadas para determinar o tratamento contábil apropriado.

Por exemplo:

a fase do planejamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos itens 54 a 56 da NBC TG 04. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa no momento em que for incorrido;

a fase do desenvolvimento de aplicações e da infraestrutura, a fase do desenho gráfico e a fase do desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não sejam a publicidade e a promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos itens 57 a 64 da NBC TG 04. O gasto incorrido nessas fases deve ser incluído no custo de um website reconhecido como ativo intangível, em conformidade com o item 8 desta Interpretação, quando o gasto puder ser diretamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do website para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela administração. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não anunciem nem promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um website, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no website, devem ser incluídos no custo de desenvolvimento quando essa condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o item 71 da NBC TG 04, o gasto com um item do intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como despesa nas demonstrações contábeis

anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de ativo intangível em data posterior (por exemplo, se os custos de direitos autorais (copyright) estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num website);

o gasto incorrido na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para anunciar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como despesa quando incorrido em conformidade com o item 69(c) da NBC TG 04. Por exemplo, ao contabilizar o gasto com serviços profissionais prestados para tirar fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o gasto deve ser reconhecido como despesa na medida em que os serviços profissionais vão sendo prestados durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no website;

a fase de funcionamento começa quando o desenvolvimento de um website estiver concluído. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no item 18 da NBC TG 04.

10. Um website que seja reconhecido como ativo intangível nos termos do item 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando-se os requerimentos estipulados nos itens 72 a 87 da NBC TG 04. A melhor estimativa da vida útil de um website deve ser curta.

Apêndice da Interpretação Técnica

Este Apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da Interpretação. A finalidade do Apêndice é ilustrar exemplos de gastos que ocorrem durante cada uma das fases descritas nos itens 2 e 3 da Interpretação e ilustrar a aplicação da Interpretação para ajudar no esclarecimento do seu sentido. Não se destina a ser uma lista de verificações exaustiva dos gastos que possam ser incorridos.

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO

Fase/Natureza do gasto	Tratamento contábil
Planejamento	
realização de estudos de viabilidade. definição de especificações de hardware e de software. avaliação de produtos e fornecedores alternativos. seleção de preferências.	Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 54 da NBC TG 04.
Desenvolvimento de aplicações e da infraestrutura	
compra ou desenvolvimento de hardware.	Aplicar os requerimentos da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado.
obtenção de um nome de domínio. desenvolvimento de software operativo (por exemplo, sistema operativo e software de servidor). desenvolvimento de código para a aplicação. instalação das aplicações desenvolvidas no servidor. stress teste.	Reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do website para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o website satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 da NBC TG 04*.
Desenvolvimento do desenho gráfico	
desenho da aparência (por exemplo, layout e cor) das páginas web.	Reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o gasto possa ser diretamente atribuído à preparação do website para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o website satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 da NBC TG 04*.
Desenvolvimento do conteúdo	
criação, aquisição, preparação (por exemplo, criação de ligações e identificação de códigos) e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no website, antes da conclusão do desenvolvimento do website. Exemplos de conteúdo incluem informação sobre a entidade, produtos ou serviços disponibilizados para venda, e tópicos para acesso dos assinantes.	Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 69(c) da NBC TG 04 até o ponto em que o conteúdo seja desenvolvido para divulgar e promover os próprios produtos e serviços da entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos). De outro modo, reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do website para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o website satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 da NBC TG 04*.
Funcionamento	
atualização de gráficos e revisão do conteúdo. adição de novas funções, características e conteúdo. registro do website em sistemas de pesquisa. cópia de segurança dos dados. revisão da segurança do acesso. análise da utilização do website.	Avaliar se satisfaz a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento definidos no item 18 da NBC TG 04, caso em que o gasto deve ser reconhecido como valor do ativo do website.
Outros	
Custos administrativos, com vendas, e outros gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do website para funcionar da forma pretendida pela administração. ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o website atingir o desempenho planejado (por exemplo, testes de início de operação). treinamento de empregados para operar o website.	Reconhecer como despesa quando incorrido, de acordo com os itens 65 a 70 da NBC TG 04.

* Todo o custo com o desenvolvimento de um website exclusivo ou principalmente para promover e anunciar os próprios produtos e serviços da entidade deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, de acordo com o item 68 da NBC TG 04.

39. AJUSTE A VALOR PRESENTE: OBJETIVO, ALCANCE, DEFINIÇÕES, PROCEDIMENTOS, DIVULGAÇÃO E DEMAIS ASPECTOS OBJETO DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.151/09. (OBS.: OS ITENS ABORDADOS NO PROGRAMA DEVEM ESTAR DE CONFORMIDADE COM AS NORMAS ATUALIZADAS, EXARADAS PELO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM E LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA).

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.17 – Ajuste a Valor Presente.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se aos exercícios sociais iniciados em 2008.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 19.17 – AJUSTE A VALOR PRESENTE

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis, dirimindo algumas questões controversas advindas de tal procedimento, do tipo:

(a) se a adoção do ajuste a valor presente é aplicável tão-somente a fluxos de caixa contratados ou se porventura seria aplicada também a fluxos de caixa estimados ou esperados;

(b) em que situações é requerida a adoção do ajuste a valor presente de ativos e passivos, se no momento de registro inicial de ativos e passivos, se na mudança da base de avaliação de ativos e passivos, ou se em ambos os momentos;

(c) se passivos não contratuais, como aqueles decorrentes de obrigações não formalizadas ou legais, são alcançados pelo ajuste a valor presente;

(d) qual a taxa apropriada de desconto para um ativo ou um passivo e quais os cuidados necessários para se evitarem distorções de cômputo e viés;
(e) qual o método de alocação de descontos (juros) recomendado;
(f) se o ajuste a valor presente deve ser efetivado líquido de efeitos fiscais.

2. A utilização de informações com base no valor presente concorre para o incremento do valor preditivo da Contabilidade; permite a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados; e traz melhoria na forma pela qual eventos presentes são reconhecidos. Se ditas informações são registradas de modo oportuno, à luz do que prescreve a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seus itens 26 e 28, obtêm-se demonstrações contábeis com maior grau de relevância – característica qualitativa imprescindível.
3. Deve-se sempre atentar do mesmo modo para a confiabilidade, outra característica qualitativa imprescindível prevista na citada NBC T 1, em seus itens 31 e 32. Nesse particular, o uso de estimativas e julgamentos acerca de eventos probabilísticos deve estar livre de viés. As premissas, os cálculos levados a efeito e os modelos de precificação utilizados devem ser passíveis de verificação por terceiros independentes, o que requer que a custódia dessas informações seja feita com todo o zelo e sob condições ideais. Para que terceiros independentes possam chegar a resultados similares ou aproximados daqueles produzidos pelo prestador da informação, condição essencial para o atributo confiabilidade, torna-se imperativo que o processo na origem seja conduzido com total neutralidade.

Alcance

4. Esta Norma trata essencialmente de questões de mensuração, não alcançando com detalhes questões de reconhecimento. É importante esclarecer que a dimensão contábil do "reconhecimento" envolve a decisão de "quando registrar" ao passo que a dimensão contábil da "mensuração" envolve a decisão de "por quanto registrar". A NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 82, assim define reconhecimento:

   "Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo."
5. Nesse sentido, na presente Norma determina-se que a mensuração contábil a valor presente seja aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos. Apenas em certas situações excepcionais, como a que é adotada numa renegociação de dívida em que novos termos são estabelecidos, o ajuste a valor presente deve ser aplicado como se fosse nova medição de ativos e passivos. É de se ressaltar que essas situações de nova medição de ativos e passivos são raras e são matéria para julgamento daqueles que preparam e auditam demonstrações contábeis, vis-à-vis normas específicas.
6. É necessário observar que a aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo ou o passivo a seu valor justo. Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos. Por exemplo, a compra financiada de um veículo por um cliente especial que, por causa dessa situação, obtenha taxa não de mercado para esse financiamento, faz com que a aplicação do conceito de valor presente com a taxa característica da transação e do risco desse cliente leve o ativo, no comprador, a um valor inferior ao seu valor justo; nesse caso prevalece contabilmente o valor calculado a valor presente, inferior ao valor justo, por representar melhor o efetivo custo de aquisição para o comprador. Em contrapartida o vendedor reconhece a contrapartida do ajuste a valor presente do seu recebível como redução da receita, evidenciando que, nesse caso, terá obtido um valor de venda inferior ao praticado no mercado.

Mensuração

Diretrizes gerais

7. A questão mais relevante para a aplicação do conceito de valor presente, nos moldes de norma baseada em princípios como esta, não é a enumeração minuciosa de quais ativos ou passivos são abarcados pela norma, mas o estabelecimento de diretrizes gerais e de metas a serem alcançadas. Nesse sentido, como diretriz geral a ser observada, ativos, passivos e situações que apresentarem uma ou mais das características abaixo devem estar sujeitos aos procedimentos de mensuração tratados nesta Norma:

(a) transação que dá origem a um ativo, a um passivo, a uma receita ou a uma despesa (conforme definidos na NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis deste CFC) ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo ou um passivo com liquidação financeira (recebimento ou pagamento) em data diferente da data do reconhecimento desses elementos;
(b) reconhecimento periódico de mudanças de valor, utilidade ou substância de ativos ou passivos similares emprega método de alocação de descontos;
(c) conjunto particular de fluxos de caixa estimados claramente associado a um ativo ou a um passivo;

8. Em termos de meta a ser alcançada, ao se aplicar o conceito de valor presente deve-se associar tal procedimento à mensuração de ativos e passivos levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo e as incertezas a eles associados. Desse modo, as informações prestadas possibilitam a análise e a tomada de decisões econômicas que resultam na melhor avaliação e alocação de recursos escassos. Para tanto, diferenças econômicas entre ativos e passivos precisam ser refletidas adequadamente pela Contabilidade a fim de que os agentes econômicos possam definir com menor margem de erro os prêmios requeridos em contrapartida aos riscos assumidos.
9. Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (fair value). Por isso, quando aplicável, o custo de ativos não monetários deve ser ajustado em contrapartida; ou então a conta de receita, despesa ou outra conforme a situação. A esse respeito, uma vez ajustado o item não monetário, não deve mais ser submetido a ajustes subsequentes no que respeita à figura de juros embutidos. Ressalte-se que nem todo ativo ou passivo não-monetário está sujeito ao efeito do ajuste a valor presente; por exemplo, um item não monetário que, pela sua natureza, não está sujeito ao ajuste a valor presente é o adiantamento em dinheiro para recebimento ou pagamento em bens e serviços.
10. Quando houver norma específica do CFC que discipline a forma pela qual um ativo ou passivo em particular deva ser mensurado com base no ajuste a valor presente de seus fluxos de caixa, referida norma específica deve ser observada. A regra específica sempre prevalece à regra geral. Caso especial é o relativo à figura do Imposto de Renda Diferido Ativo e à do Imposto de Renda Diferido Passivo, objeto de norma específica, mas que, conforme previsto nas Normas Internacionais de Contabilidade, não são passíveis de ajuste a valor presente, o que deve ser observado desde a implementação desta Norma.
11. Com relação aos empréstimos e aos financiamentos subsidiados, cabem as considerações a seguir. Por questões das mais variadas naturezas, não há mercado consolidado de dívidas de longo prazo no Brasil, ficando a oferta de crédito ao mercado em geral com essa característica de longo prazo normalmente limitada a um único ente governamental. Assim, excepcionalmente, até que surja um efetivo mercado competitivo de crédito de longo prazo no Brasil, passivos dessa natureza (e ativos correspondentes no credor) não estão contemplados por esta Norma como sujeitos à aplicação do conceito de valor presente por taxas diversas daquelas a que tais empréstimos e financiamentos já estão sujeitos. Não estão abrangidas nessa exceção operações de longo prazo, mesmo que financiadas por entes governamentais que tenham características de subvenção ou auxílio governamental, tratadas na NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais.
12. Outra questão relevante para fins de mensuração diz respeito à forma pela qual devem ser alocados em resultado os descontos advindos do ajuste a valor presente de ativos e passivos (juros). A abordagem corrente deve ser eleita como método de alocação de descontos por apresentar uma informação de qualidade a um custo des-

prezível para sua obtenção. Por essa sistemática, vale dizer, deve ser utilizada para desconto a taxa contratual ou implícita (para o caso de fluxos de caixa não contratuais) e, uma vez aplicada, deve ser adotada consistentemente até a realização do ativo ou liquidação do passivo.

Risco e incerteza: taxa de desconto

13. Ao se utilizarem, para fins contábeis, informações com base no fluxo de caixa e no valor presente, incertezas inerentes são obrigatoriamente levadas em consideração para efeito de mensuração, conforme já salientado em itens anteriores desta Norma. Do mesmo modo, o "preço" que participantes do mercado estão dispostos a "cobrar" para assumir riscos advindos de incertezas associadas a fluxos de caixa (ou em linguagem de finanças "o prêmio pelo risco") deve ser igualmente avaliado. Ao se ignorar tal fato, há o concurso para a produção de informação contábil incompatível com o que seria uma representação adequada da realidade, imperativo da NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, tratado nos seus itens 33 e 34. Por outro lado, não são admissíveis ajustes arbitrários para prêmios por risco, mesmo com a justificativa de quase impossibilidade de se angariarem informações de participantes de mercado, pois, assim procedendo, é trazido viés para a mensuração.
14. Em muitas situações não é possível se chegar a uma estimativa confiável para o prêmio pelo risco ou, em sendo possível, o montante estimado pode ser relativamente pequeno se comparado a erros potenciais nos fluxos de caixa estimados. Nesses casos, excepcionalmente, o valor presente de fluxos de caixa esperados pode ser obtido com a adoção de taxa de desconto que reflita unicamente a taxa de juros livre de risco, desde que com ampla divulgação do fato e das razões que levaram a esse procedimento.
15. Não obstante, em geral os participantes de mercado são qualificados como tendo aversão a riscos ou aversão a perdas e procuram compensações para assunção desses riscos. Em última análise, o objetivo de se incluir incerteza e risco na mensuração contábil é replicar, na extensão e na medida possível, o comportamento do mercado no que concerne a ativos e passivos com fluxos de caixa incertos. Por hipótese, um ativo com fluxo de caixa certo para 5 anos de $ 10.000 (título público emitido pelo Tesouro de país desenvolvido, por exemplo) e outro título com fluxo de caixa incerto para 5 anos de $ 10.000 teriam avaliações distintas por parte do mercado. Um participante racional estaria disposto a pagar, no máximo, $ 6.806 pelo primeiro título, caso a taxa de juros livre de risco fosse de 8% a.a., ao passo que para o segundo pagaria um preço bem inferior (ajustado por incertezas na realização do fluxo e pelo prêmio requerido para compensar tais incertezas).
16. A tarefa de calcular riscos não é das mais simples. Por outro lado, a teoria das finanças oferece alguns modelos que, apesar de suas limitações (todo modelo tem a sua), podem ser utilizados para tal fim. Modelos econométricos parcimoniosos puramente estatísticos podem ser do mesmo modo adotados, desde que suportados por premissas economicamente válidas e reconhecidos no mercado. Equipe multidisciplinar de profissionais pode ser requerida em determinadas circunstâncias na execução dessa tarefa.

Relevância e confiabilidade

17. Conforme já abordado nos itens 2 e 3 desta Norma, a adoção pela Contabilidade de informações com base no valor presente de fluxo de caixa, inevitavelmente, provoca discussões em torno de suas características qualitativas: relevância e confiabilidade. Emitir juízo de valor acerca do balanceamento ideal de uma característica em função da outra, caso a caso, deve ser um exercício recorrente para aqueles que preparam e auditam demonstrações contábeis. Do mesmo modo, o julgamento da relevância do ajuste a valor presente de ativos e passivos de curto prazo deve ser exercido por esses indivíduos, levando em consideração os efeitos comparativos antes e depois da adoção desse procedimento sobre itens do ativo, do passivo, do patrimônio líquido e do resultado.
18. Objetivamente, sob determinadas circunstâncias, a mensuração de um ativo ou um passivo a valor presente pode ser obtida sem maiores dificuldades, caso se disponha de fluxos contratuais com razoável grau de certeza e de taxas de desconto observáveis no mercado. Por outro lado, pode ser que em alguns casos os fluxos de caixa tenham que ser estimados com alto grau de incerteza, e as taxas de desconto tenham que ser obtidas por modelos voltados a tal fim. O peso dado para a relevância nesse segundo caso é maior que o dado para a confiabilidade, uma vez que não seria apropriado apresentar informações com base em fluxos nominais. Conforme seja o caso, a abordagem tradicional ou de fluxo de caixa esperado deve ser eleita como técnica para cômputo do ajuste a valor presente.

Custos x benefícios

19. Na elaboração de demonstrações contábeis utilizando informações com base no fluxo de caixa e no valor presente é importante ter em mente o que orienta a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 44, a seguir reproduzido:
"O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas. Por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação."
20. Assim, a depender do conjunto de informações disponíveis e do custo de obtê-las, a entidade pode, ou não, traçar múltiplos cenários para estimar fluxos de caixa; pode, ou não, recorrer a modelos econométricos mais sofisticados para chegar a uma taxa de desconto para um dado período; pode, ou não, recorrer a modelos de precificação mais sofisticados para mensurar seus ativos e/ou passivos; pode, ou não, adotar um método ou outro de alocação de juros. Importante salientar que os custos a serem incorridos para obtenção da informação são mais objetivamente identificáveis ao passo que os benefícios não o são nesse mesmo nível. Mas uma informação prestada pode alcançar inúmeros usuários e gerar, por vezes, benefícios por mais de um exercício social, ao passo que o custo de produzi-la é incorrido em um único momento. Ademais, podem ocorrer ganhos em termos de eficiência, à medida em que dita informação vai sendo prestada com maior frequência.

Diretrizes mais específicas

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.
22. A quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial "pro rata die", a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.
23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.
24. Devem ser utilizados, no que for aplicável e não conflitante, os conceitos, as análises e as especificações sobre ajuste a valor presente, especialmente sobre elaboração de fluxos de caixa estimados e definição de taxas de desconto contidas na NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, inclusive no seu Anexo. Subsídios também podem ser obtidos no item 36 da NBC T 19.19 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

Passivos não contratuais

25. Passivos não contratuais são aqueles que apresentam maior complexidade para fins de mensuração contábil pelo uso de informações com base no valor presente. Fluxos de caixa ou séries de fluxos de

caixa estimados são carregados de incerteza, assim como são os períodos para os quais se tem a expectativa de desencaixe ou de entrega de produto/prestação de serviço. Logo, muito senso crítico, sensibilidade e experiência são requeridos na condução de cálculos probabilísticos. Pode ser que em determinadas situações a participação de equipe multidisciplinar de profissionais seja imperativo para execução da tarefa.

26. O reconhecimento de provisões e passivos está disciplinado no ambiente contábil brasileiro. São contempladas as obrigações legais e as não formalizadas (estas últimas também denominadas pela Teoria Contábil Normativa como "obrigações justas ou construtivas"), que nada mais são do que espécies do gênero "passivo não contratual". Obrigações justas resultam de limitações éticas ou morais e, não, de restrições legais. Já as obrigações construtivas decorrem de práticas e costumes. Garantias concedidas a clientes discricionariamente, assistência financeira frequente a comunidades nativas situadas em regiões nas quais sejam desenvolvidas atividades econômicas exploratórias, entre outros, são alguns exemplos.
27. O desconto a valor presente é requerido quer se trate de passivos contratuais, quer se trate de passivos não contratuais, sendo que a taxa de desconto necessariamente deve considerar o risco de crédito da entidade. Quando da edição de norma que dê legitimidade à aplicação do conceito de ajuste a valor presente, como é o caso desta Norma, a técnica deve ser aplicada a todos os passivos, inclusive às provisões.
28. A obrigação para retirada de serviço de ativos de longo prazo, qualificada pela literatura como Asset Retirement Obligation (ARO), é um exemplo de passivo não contratual já observado em companhias que atuam no segmento de extração de minérios metálicos, de petróleo e termonuclear, ajustando-o a valor presente.

Efeitos fiscais

29. Para fins de desconto a valor presente de ativos e passivos, a taxa a ser aplicada não deve ser líquida de efeitos fiscais e, sim, antes dos impostos.
30. No tocante às diferenças temporárias observadas entre a base contábil e fiscal de ativos e passivos ajustados a valor presente, essas diferenças temporárias devem receber o tratamento requerido pelas regras contábeis vigentes para reconhecimento e mensuração de imposto de renda e contribuição social diferidos.

Classificação

31. Na classificação dos itens que surgem em decorrência do ajuste a valor presente de ativos e passivos, quer seja em situações de reconhecimento inicial, quer seja nos casos de nova medição, dentro da filosofia do valor justo, deve ser observado o que prescreve a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 35, ao tratar da questão da primazia da essência sobre a forma.
32. A operação comercial que se caracterize como de financiamento, nos termos do item 7 desta Norma, deve ser reconhecida como tal, sendo que o valor consignado na documentação fiscal que serve de suporte para a operação deve ser adequadamente decomposto para efeito contábil. Juros embutidos devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias e devem ser apropriados pela fluência do prazo. É importante relembrar que o ajuste de passivos, por vezes, implica ajuste no custo de aquisição de ativos. É o caso, por exemplo, de operações de aquisição e de venda a prazo de estoques e ativo imobilizado, posto que juros imputados nos preços devem ser expurgados na mensuração inicial desses ativos.

Divulgação

33. Em se tratando de evidenciação em nota explicativa, devem ser prestadas informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações contábeis obtenham entendimento inequívoco das mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos, compreendendo o seguinte rol não exaustivo:

(a) descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, natureza de seus fluxos de caixa (contratuais ou não) e, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado;
(b) premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (risk-free, risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas);
(c) modelos utilizados para cálculo de riscos e inputs dos modelos;
(d) breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração;
(e) propósito da mensuração a valor presente, se para reconhecimento inicial ou nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento;
(f) outras informações consideradas relevantes.

Publicada no Diário Oficial da União de 27 de janeiro de 2009

ANEXO

O presente anexo fornece orientação sobre o ajuste a valor presente, mas não é parte integrante da Norma.

Perguntas e respostas sobre Ajuste a Valor Presente – AVP

Introdução

Este anexo foi elaborado com base nesta Norma e em textos encontrados nas normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) sobre o tema Ajuste a Valor Presente - AVP (IAS 12, IAS 18, IAS 39, etc.) O objetivo é refletir sobre algumas das principais discussões existentes sobre o tema com base nas mencionadas normas.

1. Qual a diferença entre AVP e valor justo?

Resposta - Para responder a essa pergunta, é necessário entender o conceito de valor justo (conforme expressão da Lei das Sociedades por Ações após modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº.449/08) e valor presente, de acordo com as definições a seguir transcritas, retiradas do glossário das normas internacionais de contabilidade:

- Valor justo (fair value) - é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.
- Valor presente (present value) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.

Com base nessas definições, devemos distinguir AVP e valor justo da seguinte forma:

- AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.
- Valor justo: tem como primeiro objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo; na impossibilidade disso, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por comparação a outros ativos ou passivos que tenham valor de mercado; na impossibilidade dessa alternativa também, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por utilização do ajuste a valor presente dos valores estimados futuros de fluxos de caixa vinculados a esse ativo ou passivo; finalmente, na impossibilidade dessas alternativas, pela utilização de fórmulas econométricas reconhecidas pelo mercado.

Vê-se, pois, que em algumas circunstâncias o valor justo e o valor presente podem coincidir.

As práticas contábeis adotadas no Brasil e o padrão internacional de contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS) estabelecem a necessidade de apresentar, na data-base de cada balanço, determinados ativos e passivos por seu justo, bem como determinados ativos e passivos ajustados a valor presente. Esse aspecto é bem caracterizado na norma internacional para registro e mensuração de ativos e passivos financeiros (IAS 39), inclusive as contas a receber relativas a vendas (IAS 18) e ativos de longo prazo destinados à venda (IFRS 5), entre outros. Com as alterações na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404/76) introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória n°. 449/08, a prática contábil adotada no Brasil aproxima-se e em alguns casos se iguala ao padrão internacional no momento da edição deste documento.

Apesar das diferenças existentes entre os conceitos, ainda podem existir dúvidas na aplicação prática do valor justo e do valor presente, até mesmo em

sua diferenciação. Assim, o exemplo ilustrativo, a seguir apresentado, objetiva a elucidar a questão:

Cenário: a entidade efetua uma venda a prazo no valor de $ 10.000 mil para receber o valor em parcela única, com vencimento em cinco anos. Caso a venda fosse efetuada à vista, de acordo com opção disponível, o valor da venda teria sido de $ 6.210 mil, o que equivale a um custo financeiro anual de 10%. Verifica-se que essa taxa é igual à taxa de mercado, na data da transação. No primeiro momento, a transação deve ser contabilizada considerando o seu valor presente, cujo montante de $ 6.210 mil é registrado como contas a receber, em contrapartida de receita de vendas pelo mesmo montante. Nota-se que, nesse primeiro momento, o valor presente da transação é equivalente a seu valor de mercado ou valor justo (fair value).

No caso de aplicação da técnica de ajuste a valor presente, passado o primeiro ano, o reconhecimento da receita financeira deve respeitar a taxa de juros da transação na data de sua origem (ou seja, 10% ao ano), independentemente da taxa de juros de mercado em períodos subsequentes. Assim, depois de um ano, o valor das contas a receber, para fins de registros contábeis, será de $ 6.830 mil, independentemente de variações da taxa de juros no mercado. Ao fim de cada um dos cinco exercícios, a contabilidade deverá refletir os seguintes efeitos:

Ano	$ mil		
	Valor	Juros(taxa efetiva)	Saldo atualizado
1	6.210	620	6.830
2	6.830	683	7.513
3	7.513	751	8.264
4	8.264	827	9.091
5	9.091	909	10.000

A aplicação da técnica de marcação a mercado, apenas para fins de referência e comparação, poderia ser ilustrada com uma situação na qual a taxa de juros saísse de 10% ao ano, no momento inicial da transação, para 15% ao ano, no fim do primeiro ano. Nessa situação, o valor justo das contas a receber, calculado mediante o ajuste a valor presente nessa nova data e com a atual condição de mercado, seria de $ 5.718 mil ($ 10.000 mil/1,154), ou seja, seu valor justo no fim do primeiro ano é bem inferior ao valor contabilizado com base na técnica do ajuste a valor presente.

Dessa forma, embora no momento inicial o valor presente e o valor justo de uma operação sejam normalmente iguais, com o passar do tempo esses valores não guardam, necessariamente, nenhum tipo de relação. Enquanto o valor presente tem relação com a taxa de juros específica intrínseca do contrato, considerando as condições na data de sua origem, o valor justo pode sofrer alterações com o passar do tempo em decorrência de condições do mercado (taxas de juros e outros fatores), que apenas devem ser consideradas nos casos em que for aplicável o reconhecimento de um saldo pelo seu valor justo. Independentemente disso, sempre que na data de cada balanço, como na tabela anterior, o valor contábil for diferente do valor justo. Deve-se atentar para as disposições legais e normativas sobre a aplicação de um e outro conceito. Mas, em caso de discrepância como no exemplo dado, em função da relevância da diferença pode ser necessário que essa informação deva ser divulgada nas notas explicativas.

2. Caso seja aplicável o conceito do AVP a uma transação, em que momento deverá ser contabilizado? Quais os reflexos contábeis depois do registro inicial de uma transação a seu valor presente?

Resposta - Conforme discutido na Questão 1 anterior, o AVP deve ser calculado no momento inicial da operação, considerando os fluxos de caixa da correspondente operação (valor, data e todos os termos e as condições contratados), bem como a taxa de desconto aplicável à transação, na data de sua ocorrência.

A dúvida surge em relação aos efeitos contábeis depois do registro inicial da operação (transcorridos meses ou anos depois da data inicial da transação). A presente Norma e as normas internacionais apresentam o método que deve ser utilizado para refletir tais efeitos; nas do IASB isso aparece em diversas normas (IAS 17 – Leases, IAS 18 – Revenue e IAS 39 – Financial Instruments: Recognition and Measurement, entre outros). Essas normas prevêem a adoção do método de taxa efetiva de juros no registro inicial da operação. Assim, os juros embutidos na operação (receita ou despesa financeira) devem ser contabilizados de acordo com a taxa efetiva de juros relacionada à transação (vide também exemplo na Questão 1).

Nota-se que o mecanismo do AVP não pode mudar o valor contratado entre as partes. Se o título ou contrato prevê um valor para determinada data, ele precisa estar contabilizado por esse montante nessa data. No exemplo anteriormente visto, previa-se que o valor depois de cinco anos seria de $ 10.000 mil; assim, a apropriação dos juros deverá restabelecer esse valor até a data do vencimento.

3. Como deve ser definida a taxa de juros para fins de cálculo do AVP?

Resposta - Há operações cuja taxa de juros é explícita (por exemplo, descrita e conhecida no contrato da operação) ou implícita (por exemplo, desconhecida, mas embutida na precificação inicial da operação pela entidade no ato da compra ou da venda). Em ambos os casos, é necessário utilizar uma taxa de desconto que reflita juros compatíveis com a natureza, o prazo e os riscos relacionados à transação, levando-se em consideração, ainda, as taxas de mercado praticadas na data inicial da transação entre partes conhecedoras do negócio, que tenham a intenção de efetuar a transação e em condições usuais de mercado. Nos casos em que a taxa é explícita, o processo de avaliação passa por uma comparação entre a taxa de juros da operação e a taxa de juros de mercado, na data da origem da transação. Nos casos em que a taxa estiver implícita, é necessário estimar a taxa da transação, considerando as taxas de juros de mercado, conforme anteriormente mencionado. Mesmo nos casos em que as partes afirmem que os valores à vista e a prazo são os mesmos, o AVP deve ser calculado e, se relevante, registrado. Por definição, valor presente "é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro".

Para algumas entidades (por exemplo, varejistas), não é praticável efetuar uma análise detalhada (prazo, riscos, etc.) de cada transação, e, nesses casos, a taxa mais evidente para o cálculo do AVP é a própria taxa utilizada pela tesouraria da entidade para determinação das condições e dos preços a serem praticados. De acordo com o mencionado no parágrafo anterior, a menos que a taxa definida pela tesouraria e utilizada em determinada operação a prazo seja claramente fora de um padrão de mercado para a indústria ou o tipo de atividade, essa taxa é adequada para desconto a valor presente.

A fim de ilustrar essa discussão, veja-se o cenário a seguir:

Cenário: uma entidade apresenta as seguintes operações:

(a) Venda com prazo de 12 meses, para a qual a entidade normalmente cobra juros de 10% ao ano, considerando os riscos relacionados com prazos mais elevados.

(b) Venda com prazo de 6 meses, para a qual a entidade cobra juros de 6% ao ano, considerando que o risco é relativamente inferior ao de uma venda com prazo de 12 meses.

Observação: esses juros são claramente evidenciados pela entidade na aplicação de descontos para pagamentos antecipados; os valores são faturados de acordo com o valor a receber no vencimento final da operação.

(c) Contas a receber oriundas de venda de ativo imobilizado, com garantia real do próprio ativo, com vencimento em um prazo de 18 meses, cuja taxa de juros embutida na operação foi de 5% ao ano.

Considerando o cenário apresentado, observa-se que, para diferentes situações em uma mesma entidade, a taxa de juros utilizada como base para o cálculo do valor presente pode ser diferente. Dessa forma, deve ser efetuada análise da transação em si, na data em que ocorreu (e não na data do fechamento do balanço - ver Questão 1 anterior), para fins de determinação da adequada taxa de juros a ser utilizada no cálculo do AVP e sua recomposição subsequente.

Algumas considerações de custo versus benefício podem ser adequadas na avaliação e na definição de taxa de juros. Todavia, cabe ressaltar que o uso de taxa de juros única para todas as transações que envolvem ativos e passivos não é, em geral, um procedimento aceitável, embora se possa admitir o uso de uma única taxa para um grupo de ativos e passivos com características semelhantes (por exemplo, uma única taxa de juros para todo o grupo de contas a receber e uma única taxa para todo o grupo de fornecedores), em que esse uso reflete, de fato, a taxa de juros usualmente aplicável.

4. Os arts. 183 e 184 da Lei das Sociedades por Ações, alterados pela Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08, fazem referência a elementos de ativos e passivos da entidade. Como esses artigos interagem com a apuração do resultado de uma entidade?

Resposta - Embora a nova redação da Lei mencione claramente os ajustes para saldos de ativos e passivos, esses ajustes têm relação direta com as transações de compra e venda que envolvem, preponderantemente, as contas do resultado do exercício (por exemplo, AVP de transação de vendas e o respectivo saldo das contas a receber). Nesse caso, considerando que o reflexo do AVP de determinado saldo ativo ou passivo tenha contrapartida direta em conta do resultado do exercício, o AVP também afeta essas linhas do resultado (que é o caso específico da receita bruta versus o registro do saldo de contas a receber).

Para ilustrar essa questão, veja-se o cenário a seguir:

Cenário: operação de venda com prazo de seis meses para recebimento, com as seguintes características:

Venda com prazo de seis meses = $ 100, com ICMS de 10% = $ 10

Venda a vista = $ 80, com ICMS de 10% = $ 8

Observe-se que o AVP guarda relação com a operação de financiamento das contas a receber em seu todo ($ 100) e não somente sobre o saldo, depois de deduzidos os impostos a recuperar. A entidade, ao conceder prazo para o recebimento, está financiando o cliente. Nesse caso, a base para o cálculo do AVP é o valor que está sendo financiado, ou seja, o valor total da nota fiscal ($ 100).

No exemplo anterior, assumindo que uma boa referência do valor presente da transação seja o valor de venda a vista, a contabilização da transação a prazo ficaria da seguinte forma:

(a) No vendedor:

Débito - Contas a receber - $ 80

Crédito - Receita de vendas - $ 80

Débito - Despesa com ICMS - $ 10

Crédito - ICMS a pagar - $ 10

Com o passar do tempo, a diferença ($ 20) entre o valor presente das contas a receber ($ 80) e o valor que será recebido no final de seis meses ($ 100) é apropriada ao resultado do período como receita financeira, utilizando o método da taxa efetiva de juros.

(b) No comprador:

No lado do comprador, ao contrário do vendedor, a taxa de juros imputada pelos seus fornecedores não é conhecida e a tarefa de determinação de qual taxa utilizar se torna mais complexa, mas deve ser estimada tomando-se por base a carteira de fornecedores como um todo.

Débito - Estoques - $ 70

Débito - ICMS a recuperar - $ 10

Crédito - Contas a pagar - Fornecedores - $ 80

A diferença ($ 20) entre o valor presente das contas a pagar ($ 80) e o valor que será pago no final de seis meses ($ 100) é apropriada ao resultado do período como despesa financeira, utilizando o método da taxa efetiva de juros.

ICMS – há discussão quanto à necessidade de reclassificar, no caso do vendedor, a parcela do ICMS calculada sobre os juros embutidos na operação para o resultado financeiro comercial. Se, por um lado, a justificativa de não efetuar o desconto a valor presente para o ICMS decorre do fato de este ser utilizado para apuração já no próprio mês da transação, por outro, essa reclassificação parte do pressuposto de que o ICMS incide também sobre os juros embutidos em uma operação de venda financiada. Esse aspecto também deve ser avaliado, levando-se em consideração a materialidade dos montantes envolvidos.

Essa questão da reclassificação da parcela do ICMS calculada sobre os juros embutidos na operação para o resultado financeiro comercial altera o lucro bruto, o resultado financeiro e também o LAJIDA (ou EBITDA, na sigla em inglês, se a entidade faz uso dessa medida não contábil). Dessa forma, essa questão pode ser relevante para algumas entidades. Qualquer que seja o método utilizado, ele deve ser divulgado em nota explicativa para melhor entendimento do usuário das demonstrações contábeis e aplicado de maneira uniforme ao longo dos exercícios.

O quadro a seguir ilustra esses efeitos, depois de decorrido todo o período desde a venda até o recebimento, com apropriação dos juros no prazo da transação:

ICMS sem segregação		ICMS com segregação entre a parcela sobre venda e a parcela sobre receita financeira	
Receita de vendas	80	Receita de vendas	80
Deduções de vendas - ICMS	(10)	Deduções de vendas – ICMS	(8)
CPV	(50)	CPV	(50)
Lucro bruto	20	Lucro bruto	22
Receita financeira	20	Receita financeira	20
		ICMS sobre receita financeira	(2)
Lucro antes do IR/CS	40	Lucro antes do IR/CS	40

Esse mesmo conceito é aplicável para os demais tributos incidentes sobre venda, tais como IPI, PIS e COFINS.

Para algumas entidades, a diferença ($20) entre o valor presente das contas a receber ($80) e o valor que será recebido no final de seis meses ($100) poderá ser apropriada como receita financeira comercial, no mesmo grupo que as receitas de vendas, em lugar de receita financeira, desde que a entidade demonstre que o financiamento feito a seus clientes faça parte de seus negócios e que opera com, por exemplo, dois segmentos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo. Essa demonstração poderá ser evidenciada por meio da combinação de algumas das seguintes circunstâncias (na entidade e/ou por ocasião da preparação das demonstrações contábeis): a atividade financeira é parte de seus negócios; previsão da atividade de financiamento no estatuto da entidade; organização e condução da atividade de financiamento como um segmento operacional distinto; portfólio de serviços como oferta de crédito pessoal e outros serviços correlatos a todos os seus clientes; etc. Observada essa situação, os custos financeiros com terceiros, decorrentes dos passivos (tais como fornecedores e financiamentos) utilizados como funding para sustentar a carteira de valores a receber de clientes, deverão também compor o custo das receitas com vendas, para uma adequada apuração da margem bruta. Nesses casos, tanto a receita, quanto o custo, devem ser apresentados por segmento de negócios.

5. Transação de venda com vencimentos em 30, 60 ou 90 dias – prazos normalmente aplicados pela entidade – deve ser contabilizada considerando o AVP, conforme anteriormente descrito?

Resposta - Considerando a busca da convergência com as normas internacionais, é importante observar o que estabelece o IAS 18, que trata do registro de receitas:

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo do montante recebido ou a receber.
10. O montante da receita proveniente de uma transação é usualmente determinado por acordo entre a entidade e o comprador ou o usuário do ativo. É mensurada pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais ou abatimentos concedidos pela entidade.
11. Na maior parte dos casos, o pagamento é em caixa ou equivalente, e a receita é a quantia em caixa ou equivalente recebido ou a receber. Porém, quando o ingresso do caixa ou equivalente de caixa for diferido, o valor justo pode ser menor do que a quantia nominal de caixa a receber. Por exemplo, uma entidade pode conceder crédito sem juros ao comprador ou aceitar do comprador um título a receber com taxa de juros inferior à do mercado em pagamento pela venda dos bens. Quando a transação se constitui efetivamente em uma transação de financiamento, o valor justo do recebível é determinado, descontando-se todos os recebimentos futuros, usando uma taxa de juros imputada. A taxa de juros imputada é a que for mais claramente determinável entre as seguintes:

(a) a taxa prevalecente de instrumento similar de emitente com classificação (rating) de crédito similar; ou (b) uma taxa de juros que desconte o valor nominal do instrumento para o preço de venda corrente dos bens ou serviços. (Grifos nossos.)

Pelo destacado, o AVP é aplicável para operações que possam ser consideradas como atividades de financiamento e não para operações que são liquidadas em curto espaço de tempo, cujo efeito não seja material. Em geral, quando aplicável, o AVP será calculado com a taxa de juros que possa estar embutida nas operações. Um exemplo, mas não limitado a, de evidência da existência ou não de juros é a concessão de descontos financeiros (descontos dados depois das vendas) para pagamento antes do prazo de vencimento estipulado, ou a existência de tabela de preços distinta para pagamentos à vista.

O desconto aqui mencionado está relacionado ao aspecto financeiro da transação e não ao desconto comercial eventual concedido. O desconto condicionado a aspectos comerciais deve ser registrado como redutor da venda.

Em muitos casos, a entidade concede normalmente prazos para pagamento da fatura. Esse prazo pode ser considerado como parte das condições comerciais normais ou inerentes das operações da entidade, sem que isso leve à caracterização de uma atividade de financiamento. Em outros casos, mesmo que não sejam concedidos descontos financeiros, as operações são efetuadas para prazos maiores. Isso representa, na essência, uma atividade de financiamento (por exemplo, entidades de varejo e de incorporação imobiliária) e, nessa situação, é aplicável o conceito do AVP.

A aplicação do conceito de AVP nas transações de vendas deve considerar os conceitos do IAS 18 e também os princípios da Lei das Sociedades por Ações, ambos na mesma direção. Segundo o inciso VIII do art. 183 e o inciso III do art. 184 da Lei das Sociedades por Ações, com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, os elementos decorren-

tes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente (objetivo principal), e os demais, ajustados quando houver efeito relevante.

Uma avaliação criteriosa desse aspecto é importante, levando-se em consideração as taxas de juros praticadas no Brasil. Como referência, a taxa de juros em um grande número de países pode girar em torno de 2% ao ano ou até menos. No caso do Brasil, financiamentos de varejo podem utilizar taxas próximas ou acima de 2% ao mês. Desse modo, um padrão que pode ser considerado razoável para fins internacionais (por exemplo, 90 dias ou até um ano) pode não ser adequado para transações realizadas no Brasil, dependendo das taxas de juros que tenham sido embutidas nessas transações e da situação específica de cada entidade. Por exemplo, uma entidade que tenha um giro rápido em seus estoques e prazos curtos, tanto para as contas a receber quanto para as contas a pagar a fornecedores, pode apresentar efeitos não relevantes quando aplicar o conceito do AVP. Por outro lado, se a entidade financia seus clientes sem o financiamento de fornecedores, os valores podem ser eventualmente relevantes, conforme os prazos e as taxas de juros praticados.

A decisão e a avaliação da entidade para não registrar contabilmente o AVP de saldos a receber ou a pagar devem estar documentadas com os cálculos e os efeitos dos respectivos valores, a fim de fundamentar a correspondente conclusão. Adicionalmente, a prática contábil devem ser adotada de forma consistente ao longo dos exercícios e divulgada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

6. É aceitável avaliar a necessidade e aplicar o AVP somente para transações que apresentem saldos em aberto nas datas dos balanços?

Resposta - Não. A aplicação do conceito de AVP é feita na data da transação. Mesmo que o saldo gerador do AVP não esteja mais em aberto, pode haver efeitos relevantes entre as linhas da demonstração do resultado (vide quadro da Questão 4). Isso é relevante nas entidades que financiam seus clientes e que trabalham com margens pequenas, bem como nas situações ou transações que envolvem compras de estoques de longa maturação ou ativo imobilizado. A aplicação somente para saldos em aberto na data do balanço, especialmente aquelas entidades que não elaboram demonstrações contábeis intermediárias ou que tenham atividades sazonais, além de gerar distorções de margem e natureza, fere uma característica qualitativa importante das demonstrações contábeis, que é a comparabilidade, já que todas as transações geradas durante o período devem ter o mesmo tratamento.

7. Os saldos de imposto de renda e de contribuição social diferidos devem ser ajustados a valor presente?

Resposta - Não. Utilizando como referência o padrão contábil internacional, deparamo-nos que, textualmente (IAS 12 - Item 53 - Deferred tax assets and liabilities shall not be discounted), não é permitido efetuar descontos a valor presente para saldos de imposto de renda diferidos (e contribuição social, no caso brasileiro). Basicamente, essa vedação foi efetuada com o argumento de não ser possível determinar com exatidão as datas em que os referidos valores serão realizados. Dessa forma, esse tipo de desconto não é requerido ou permitido pelas normas internacionais de contabilidade.

8. Quais saldos oriundos de tributos seriam passíveis de desconto a valor presente?

Resposta - Para fins de entendimento, estamos aqui tratando dos seguintes tributos (acompanhados de suas características):

8.1. Tributos estaduais:

Introdução - geral: o principal tributo estadual é o ICMS, que apresenta a característica de não-cumulatividade por meio do processo de apuração mensal de créditos e débitos. Exceto pelo ICMS na compra de ativo fixo, para o qual o crédito é geralmente apropriado em parcelas por um certo número de meses, e algumas situações de entidades que acumulam créditos para recuperação, os saldos apurados depois da compensação dos créditos ficam disponíveis para liquidação mensalmente.

Portanto, como regra geral, e utilizando-se dos conceitos desta Norma, não se aplica AVP para saldos credtores de ICMS, que estão disponíveis para compensação imediata.

Por outro lado, os saldos de impostos a compensar ou recuperar, como todos os ativos, estão sujeitos à aplicação do teste de recuperabilidade, nos termos da NBC T 19.10. Por fim, importante observar as situações de parcelamentos de ICMS como forma de incentivos fiscais, concedidos por diversos Estados, em que o saldo do ICMS a pagar é diferido para pagamento a longo prazo, sem a incidência de juros ou atualização monetária, ou com juros bem aquém das condições normais de mercado.

Esses incentivos têm, normalmente, o objetivo de atrair entidades para determinadas localidades, em que a menor eficiência ou o maior custo ou as dificuldades de logística seriam compensados pelo incentivo.

É necessário determinar os desembolsos efetivos de caixa e ajustá-los a valor presente mediante taxa de juros que reflita as condições normais de mercado, a fim de permitir que o custo tributário seja apresentado de forma ajustada pelo ganho financeiro gerado pelo incentivo fiscal e que seja devidamente registrada a subvenção pelo regime de competência. O objetivo dessa prática é também permitir que a transação seja registrada considerando-se sua essência. Nesse caso, a contrapartida do AVP, na data da transação, deve ser registrada a crédito na mesma linha no resultado em que a dedução da despesa com ICMS foi registrada.

Exemplo: saldo de ICMS a pagar no montante de $ 10.000, com prazo para pagamento incentivado de cinco anos, sem atualização monetária e com juros de 3% ao ano, pagável em uma única parcela ao fim de 60 meses. Assumindo que a taxa de juros, de acordo com as condições atuais de mercado, seja de 15% ao ano, o seguinte cálculo devem ser praticado na data da transação:

$ 10.000 * (1,03^5) = $ 11.593 (saldo a ser pago após cinco anos); $ 11.593 / (1,15^5) = $ 5.764 (valor que reflete o montante, na data da transação, a ser registrado como dedução de vendas e ICMS a pagar).

Pela fluência do prazo, o saldo devedor (apurado conforme demonstrado no parágrafo anterior) será atualizado monetariamente, com base na taxa de juros definida e aplicável na data da transação, tendo como contrapartida despesa financeira. Decorrido um ano, o saldo de ICMS a pagar será $ 6.629, e o montante de $ 865 será registrado como despesa financeira e assim sucessivamente, até atingir o valor futuro ao fim de 60 meses ($ 11.593).

(No caso de esse incentivo estar vinculado a investimento e puder ser caracterizado como subvenção fiscal para investimento, deve-se observar o determinado na NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais. Nesse caso, ao invés de crédito à conta de ICMS no resultado no início da transação, o crédito seria no passivo para apropriação ao resultado quando cumpridas as condições necessárias para o efetivo ganho da subvenção).

8.2. Tributos federais:

Introdução: os principais tributos são imposto de renda, contribuição social, PIS, COFINS e IPI. Esses tributos geram diversos reflexos contábeis considerando que podem existir tanto em saldos a recuperar decorrentes de antecipações, pagamentos a maior ou outros créditos quanto em saldos a pagar decorrentes da apuração de impostos devidos ou parcelamentos.

Os saldos a recuperar e a pagar podem estar sujeitos a atualizações monetárias e juros (a depender de cada situação) e, também, é comum observarmos saldos significativos relacionados com programas de parcelamento de débitos federais, por exemplo, REFIS.

A seguir, estão listados alguns dos principais cenários em relação a saldos de tributos federais:

(a) Créditos de impostos (por exemplo, IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte) ou outros tributos parcelados que são atualizados monetariamente com base na taxa Selic:

Considerando que os valores são registrados originalmente a valor presente e atualizados monetariamente pela taxa Selic (juros pós-fixados), bem como que essa taxa (Selic) se aproxima da taxa de juros de mercado para transações dessa natureza, entende-se que esses valores já devem estar registrados por valores equivalentes a seu valor presente.

(b) Créditos de imposto de renda a serem utilizados em pedidos de compensação ou restituição:

Para esses casos, a situação aqui tratada parte do pressuposto de que a entidade tem histórico recente de sucesso em seus pedidos de compensação ou restituição, e aplicou a NBC T 19.10 que trata de recuperação de ativos de forma adequada. Seguindo a regra geral explicada na Questão 7 e acima referenciada para a situação de ICMS de entidades que acumulam créditos, a orientação é para que não se aplique o AVP.

Não se deve desprezar, por outro lado, as situações em que não há incidência de juros sobre o valor do crédito a recuperar (ou estão abaixo do mercado para transações dessa natureza) e a administração consegue estimar com razoável precisão as datas de realização desses créditos. Nessas situações, devido à essa possibilidade de estimar com razoável precisão as datas de realização, deve ser efetuado o reconhecimento contábil do AVP.

(c) REFIS e outros parcelamentos:

Em relação a esse tema, já existe Instrução da CVM (Instrução nº. 346/00) que trata de caso específico relacionado a situações em que a dívida consolidada esteja sujeita à liquidação com base em percentual da receita bruta.

De acordo com a nota explicativa da Instrução CVM nº. 346/00, as incertezas dos montantes do faturamento futuro e os riscos de inadimplência e de não-cumprimento das condições e restrições impostas no programa do REFIS

indicam que não é prudente o reconhecimento imediato de um possível ganho pela redução da dívida a seu valor presente determinado com base em taxas de juros de mercado aplicáveis para empréstimos no mercado financeiro. Em lugar disso, a entidade deve efetuar adequada divulgação das circunstâncias em notas explicativas.

Acima de tudo, relembre-se que a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, reafirma a Prudência como uma das características qualitativas que deve estar presente quando da preparação das demonstrações contábeis, reforçando, dessa forma, os termos trazidos na Instrução CVM nº. 346/00.

Deve-se observar que, na data da adesão ao REFIS, o saldo devedor já está a valor presente, com base nas condições de juros previstas para esse tipo de transação e que referido saldo é sujeito a juros (aqueles previstos para o REFIS), pela fluência do prazo. Assim, desde que contabilizado adequadamente, de acordo com as condições aplicáveis a esse tipo de refinanciamento, o saldo devedor já deve estar registrado pelo valor presente na data de cada balanço. A questão que surge é que o montante dos desembolsos de caixa previstos, ajustados a valor presente com base em uma taxa de juros normal de mercado, resultaria em um montante inferior ao saldo devedor em determinada data-base; essa é uma informação para ser divulgada em nota explicativa, não sendo requerido nenhum ajuste contábil, já que o inciso III do art. 184 da Lei das Sociedades por Ações (com a nova redação) define o ajuste a valor presente e não o ajuste a valor justo do passivo.

Para os demais casos em que o pagamento do parcelamento não tem relação com o percentual da receita bruta, há outras restrições que constam do programa do REFIS, discutidas na referida norma da CVM. Por exemplo, caso a única exigência seja o pagamento em dia das parcelas, a entidade será capaz de demonstrar essa capacidade no momento do registro inicial do parcelamento, mas, por outro lado, as taxas do parcelamento refletem taxas de mercado; por exemplo, no caso das atuais taxas Selic, não cabe AVP – essa taxa aproxima-se da taxa de juros de mercado para transações dessa natureza e, assim, os correspondentes valores já se encontram registrados por valores equivalentes a seu valor presente.

9. Valores a receber e a pagar, sujeitos à atualização monetária com base em índices de preços ou inflacionários, sem juros, devem ser objetivo de AVP?

Resposta - Sim. Índice de preços ou inflacionários podem ser alguns componentes de uma taxa de encargos, mas não podem ser confundidos com taxas reais de juros. Obviamente, para cálculo e determinação do valor presente para os ativos e os passivos indexados somente a índices inflacionários, a taxa de juros a ser considerada deve ser a taxa real (expurgados então, da taxa nominal, os efeitos dessas variações de preços), levando em consideração instrumentos semelhantes, prazos e riscos, conforme discutido na Questão 3.

10. No caso de empréstimos, financiamentos e mútuos com encargos financeiros diferentes das atuais taxas de juros praticadas pelo mercado, deve ser feito o AVP?

(a) Financiamentos do BNDES, contratados com taxas de juros diferentes das taxas praticadas pelo mercado em geral para outras modalidades de empréstimos, estão sujeitos ao AVP?

Resposta - Não. Esses financiamentos reúnem características próprias e as condições definidas nos contratos de financiamento do BNDES, entre partes independentes, e refletem as condições para aqueles tipos de financiamentos. Em alguns casos, os encargos financeiros são inferiores às taxas de juros aplicáveis para empréstimos em geral e/ou para capital de giro, mas deve-se levar em consideração que o BNDES financia projetos, com características próprias, em geral aplicando taxas que seriam aplicáveis a qualquer entidade, ajustadas apenas pelo risco específico de crédito das entidades e projetos envolvidos.

No Brasil, não há um mercado consolidado de dívidas de longo prazo com as características dos financiamentos do BNDES, com o que a oferta de crédito às entidades em geral, com essa característica de longo prazo, normalmente está limitada ao BNDES.

Esse tratamento está alinhado às normas internacionais, mais especificamente os IAS 20 e 37 e com esta Norma.

(b) Mútuos entre partes relacionadas contratados sem encargos financeiros ou com juros diferentes das condições normais de mercado estão sujeitos a AVP?

Resposta - Muitos dos contratos de mútuos entre partes relacionadas não possuem data prevista para vencimento, o que impossibilita o cálculo do AVP. Por exemplo, uma entidade pode ter mútuo a receber de uma investida cuja liquidação não está planejada nem há probabilidade de ocorrer no futuro previsível ou, ainda, o mútuo apresenta movimentações e o vencimento é considerado a qualquer momento (on demand), isto é, considera-se que o vencimento é à vista, a critério do credor.

Em outros casos, porém, quando o contrato de mútuo possui data definida de vencimento, a entidade deve, em princípio, ajustar a transação a valor presente. Todavia, surge uma questão a ser considerada, que é o que fazer com a diferença entre o valor presente na data inicial (fair value) e o caixa transferido/recebido. Não é adequado que a entidade que concedeu o caixa tenha perda imediata nem que a entidade que tenha recebido o caixa tenha um ganho imediato.

O registro imediato do ganho/perda, discutido nas normas internacionais - IAS 39 (AG 74 a AG 79), apenas deveria ser feito, no reconhecimento inicial da operação, se o valor justo pudesse ser diretamente observável no mercado, em instrumentos similares, ou se a técnica de avaliação utilizada pela entidade utilizasse variáveis que incluíssem somente informações observáveis no mercado, a partir de transações recentes em condições usuais de mercado e entre contrapartes independentes, que conheçam e desejem efetuar a transação.

Portanto, os mútuos entre partes relacionadas contratados sem encargos financeiros ou com juros diferentes das condições normais de mercado não estão sujeitos ao AVP, mas todas as condições devem ser divulgadas em notas explicativas com detalhamento necessário (prazos, juros e demais condições), em atendimento à NBC T 17 – Divulgação sobre Partes Relacionadas, a fim de fornecer ao leitor das demonstrações contábeis os elementos informativos suficientes para compreender a magnitude, as características e os efeitos desses tipos de transações sobre a situação financeira e sobre os resultados da entidade. Entretanto, quando uma prática contábil diferente dessa for editada a respeito de ajustes sobre instrumentos financeiros decorrentes de atividades com partes relacionadas, aquela nova prática contábil deve prevalecer.

11. Considerando que o AVP é uma mudança de prática contábil, é necessário efetuar os ajustes de forma retrospectiva para os períodos apresentados?

Resposta - Sim. O reconhecimento do AVP caracteriza-se como uma mudança de prática contábil. Assim, as mudanças de prática contábil deveriam ser consideradas de forma retrospectiva para todos os períodos apresentados, e os ajustes contabilizados na conta de lucros (ou prejuízos) acumulados, líquidos dos efeitos tributários, bem como demonstrados como se tivessem sido contabilizados no início do período mais antigo, o qual está sendo apresentado.

Todavia, há que se considerar, no caso do exercício social iniciado a partir de 1º. de janeiro de 2008, o disposto na NBC T 19.18 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08.

12. Como se contabilizam a compra e venda de bens a prazo cuja contrapartida requeira o ajuste a valor presente?

No caso de venda, por exemplo, de imóvel a prazo, por valor nominal, sem especificação de juros, após os procedimentos de determinação do ajuste a valor presente deve esse ajuste retificar o ativo realizável e a receita de venda, podendo o ajuste ao ativo realizável ser feito em conta retificadora. Conta essa que deverá ser apropriada como receita financeira até o vencimento.

No comprador o ajuste retifica o custo do ativo imobilizado que deve ser registrado pelo seu valor presente e a retificação do passivo pode também contar com conta redutora a gerar despesa financeira até o vencimento.

Por exemplo, suponha-se uma venda de imóvel por $ 10.000 mil, pago com entrada de $ 4.000 mil em dinheiro e 3 (três) notas promissórias anuais de $ 2.000 mil cada uma, sem juros, efetuada num momento em que a taxa de juros, para o tipo de vendedor e comprador, seja, para ambos, de 18% ao ano (essas taxas podem ser diferentes para eles).

O vendedor, na transação, registra:

D – Caixa	$ 4.000.000	
D – Notas Promissórias a Receber	$ 6.000.000	
C – Juros a Apropriar		$ 1.651.454
C – Receita de Venda de Imóveis		$ 8.348.546
O comprador:	.	
D – Imóveis	$ 8.348.546	
D – Juros a Apropriar	$ 1.651.454	
C – Caixa		$ 4.000.000
C – Notas Promissórias a Pagar		$ 6.000.000

Em ambas as Notas Promissórias aparecerão (em um no seu ativo; no outro, no seu passivo) pelo seu saldo líquido constituído do valor nominal

diminuído dos Juros a Apropriar, e esse saldo irá crescendo pela apropriação dos juros ao resultado, até que no vencimento essas contas retificadoras zerem.

CONTABILIDADE DE CUSTOS: 40. CONCEITOS GERAIS E TERMINOLOGIA APLICÁVEL À CONTABILIDADE DE CUSTOS.

A Contabilidade de Custos ou Contabilidade Industrial é um ramo da Contabilidade aplicado às empresas industriais.

Quando falamos em Custo Industrial estamos nos referindo aos procedimentos contábeis e extracontábeis necessários para se conhecer o quanto custou para a empresa industrial a fabricação dos seus produtos, através do processo industrial.

A movimentação do Patrimônio das empresas industriais, com exceção da área de produção, assemelha-se à movimentação do Patrimônio dos demais tipos de empresas. Por esse motivo, para se controlar a movimentação do Patrimônio das empresas industriais aplicam—se os Princípios Fundamentais de Contabilidade, também utilizados para os outros tipos de empresas. Porém, o que torna a Contabilidade de Custos diferente dos demais ramos da Contabilidade são os procedimentos praticados na área de produção da empresa industrial, os quais exigem a aplicação de critérios específicos para se apurar o Custo de Fabricação.

Campo de aplicação da Contabilidade de Custos

O campo de aplicação da Contabilidade de Custos abrange o Patrimônio das empresas industriais.

Empresa industrial é aquela cuja atividade preponderante se concentra na transformação de matéria—prima em produtos.

Sabemos que são vários os tipos de empresas, diferindo umas das outras pelas suas atividades características. Pelo tipo da empresa apresentado a seguir, você consegue facilmente imaginar o que ela faz, Veja: existem empresas comerciais, agrícolas, extrativas, industriais, transportadoras, bancárias e uma infinidade de outras que prestam serviços.

O que diferencia as empresas industriais dos demais tipos de empresas são as atividades operacionais de produção que se caracterizam pela transformação de matérias-primas em produtos industrializados. Essa atividade de transformação denomina-se produção industrial ou processo de fabricação. Entretanto, não é apenas a transformação que determina a produção industrial; ela pode ocorrer em função da transformação, do beneficiamento, da montagem de peças e da restauração.

Indústrias de transformação — a transformação das matérias-primas pode ocorrer por processo mecânico, térmico ou químico. Exemplos: indústrias de móveis de madeira (a partir da madeira, fabricam mesas, dormitórios, cadeiras etc.), indústrias siderúrgicas (transformam minérios de ferro em lingotes), indústrias petrolíferas (a partir do petróleo, produzem gasolina, óleo, gás, parafina etc.).

Indústrias de beneficiamento — a atividade industrial de beneficiamento é a operação que visa modificar, aperfeiçoar e até mesmo dar uma melhor aparência ao produto sem que haja transformação. Exemplo: empresas beneficiadoras de arroz (apenas retiram as cascas e impurezas). Existem indústrias que se especializam no beneficiamento de peças para outras indústrias, isto é, recebem peças inacabadas e as aperfeiçoam por meio de polimentos, limagens, cromagens etc.

Indústrias de montagem de peças — o produto final desse tipo de indústria resulta da montagem de peças produzidas normalmente pelas indústrias de transformação. Exemplos: indústrias automobilísticas, de rádios, de aparelhos de televisão, de relógios etc.

Indústrias de restauração ou recondicionamento — são aquelas cuja atividade se concentra na recuperação de produtos usados ou mesmo deteriorados. Exemplos: indústrias que retificam motores, recauchutadoras de pneus etc.

Considerando a natureza dos produtos que fabricam, você poderá encontrar inúmeros tipos de indústrias; veja alguns deles:

- Indústrias de produtos metalúrgicos
— ferro e aço
— produtos metalúrgicos não-ferrosos
— estruturas metálicas
— utensílios domésticos
- Indústrias de produtos mecânicos
— motores de combustão interna
— rolamentos
— câmaras e balcões frigoríficos
— exaustores, aspiradores e ventiladores industriais
— máquinas, aparelhos industriais
- Indústrias de material elétrico e de comunicações
— motores, geradores e transformadores
— lâmpadas e pilhas elétricas
- Indústrias de produtos de madeira
— móveis
— tacos para assoalho
- Indústrias de móveis de aço
- Indústrias de alimentos e congelados
- Indústrias automobilísticas
- Indústrias de papéis e derivados
- Indústrias de vidro
- Indústrias de materiais plásticos
- Indústrias farmacêuticas
- Indústrias de cimento
- Indústrias têxteis

Contabilidade *Versus* Gestão de Custos:

A contabilidade consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade. Todavia, a depender do usuário e do tipo de informação requerida, a contabilidade pode assumir diferentes formas apresentadas, como:

- Contabilidade Financeira: Condicionada às imposições legais e requisitos fiscais:
- Contabilidade Gerencial: Voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões;
- Contabilidade de Custos: Voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações.

Terminologia Básica

Como em qualquer área do conhecimento científico, a Contabilidade, e agora em especial a Contabilidade de Custos, utiliza termos com significados técnicos, de forma a padronizar a linguagem entre os profissionais, estudantes, estudiosos e usuários deste campo de conhecimento específico. Entre a terminologia contábil de custos, destacamos:

Gasto: Compra de um produto ou serviço qualquer, gerando sacrifício financeiro para a empresa (desembolso), sacrifício esse representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Desembolso: Pagamento resultante da aquisição de bens ou serviço.

Pode ocorrer antes, durante ou depois da entrega dos bens ou serviços comprados, portanto, pode haver ou não defasagem em relação ao momento do gasto.

Investimento: Gasto ativado (classificado no ativo) em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a período(s) futuro(s).

Todos os desembolsos havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são classificados nos estoques, portanto no Ativo, para baixa ou amortização quando de sua venda, seu consumo, desaparecimento ou de sua desvalorização são chamados de investimentos.

Os investimentos podem ser de diversas naturezas e de período de ativação variados. A matéria-prima é um gasto classificado temporariamente como investimento circulante; a compra de uma máquina é um gasto que se transforma em um investimento permanente; já as ações adquiridas de outra empresa é um gasto classificado como investimento circulante ou permanente, dependendo da intenção que levou a empresa à aquisição.

Custo: Gasto relativo à aquisição de um bem ou serviço utilizado (consumido) na produção de outros bens ou serviços.

A depreciação de uma máquina utilizada no processo de fabricação de bens ou serviços é o reconhecimento do custo de desgaste desta máquina que está classificada como investimento.

Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.

Perda: Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.
Exemplos: desfalque no caixa, perdas por inundações, greves ou incêndios, perda de veículos em desastre, etc.
A perda difere da despesa porque enquanto na despesa ocorre o consumo para obtenção de receita, a perda não está relacionada à geração de receita.

Ganho: É um lucro não relacionado a atividade operacional da empresa.
Exemplos: Venda de um bem por valor superior ao saldo registrado na Contabilidade (chamado ganho de capital), ganhos com a variação cambial, etc.

Custo de Produção do Período é a soma dos custos incorridos no período dentro da fábrica.

Custo da Produção Acabada é a soma dos custos contidos na produção acabada no período. Pode conter Custos de Produção também de períodos anteriores existentes em unidades que só foram completas no presente período.

Custo dos Produtos Vendidos é a soma dos custos incorridos na produção dos bens e serviços que só agora estão sendo vendidos. Pode conter custos de produção de diversos períodos, caso os itens vendidos tenham sido produzidos em diversas épocas diferentes.
Os três conceitos são bastante distintos e não há nenhuma relação obrigatória entre seus valores no que respeita a sua grandeza. Cada um pode ser maior ou menor que o outro em cada período, dependendo das circunstâncias.

A CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS FUNÇÕES:

A Contabilidade de Custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da Contabilidade Geral para registrar os custos de operações de um negócio. Dessa forma, com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação, racional, eficiente e lucrativa.

O nascimento da contabilidade de custos decorreu das necessidades de maiores e mais precisa informação, que permitissem uma tomada de decisão correta, após o Advento da Revolução Industrial. Anteriormente à Revolução Industrial, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Nessa época, os estoques eram registrados e avaliados por seu custo real de aquisição.

Com a Revolução Industrial, as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos. O novo bem criado era resultante da agregação de diferentes materiais e esforços de produção, constituindo o que se convencionou chamar de custo de produção ou fabricação.

Funções Básicas da Contabilidade de Custos:

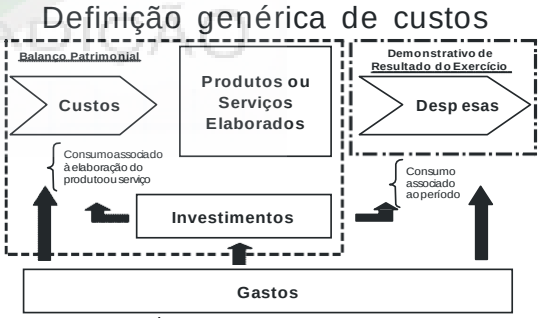
A) **Determinação do Lucro**: Empregando os dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
B) **Controle das Operações**: E demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre o previsto e o realizado;
C) **Tomada de Decisões**: O que envolve produção (o que, quanto, como e quanto fabricar), formação de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Definições e Conceitos:

- **Gastos ou Dispêndios**: Consiste no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificado como custos ou despesas, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimento e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas;
- **Investimentos**: Representam gastos ativados em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam temporariamente "congelados" no ativo da entidade, e posteriormente e de forma gradual, são "descongelados" e incorporados aos custos e despesas;
- **Custos**: Representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra fabril, aluguéis e seguros de instalações fabris etc ...;
- **Despesas**: Correspondem a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço. Como exemplos de despesas podem ser citados gastos com salários de vendedores, gastos com funcionários administrativos, etc...
- **Perdas**: Representam bens ou serviços consumidos de forma anormal. Consiste em: A) Um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários, ou atividade produtiva normal da empresa.
- **Desembolsos**: Consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. Representam a saída de recursos financeiros do Caixa da entidade.
- **Recebimentos**: Correspondem aos ingressos de recursos no Caixa da empresa.

DIFERENÇA CONTÁBIL ENTRE CUSTOS E DESPESAS:

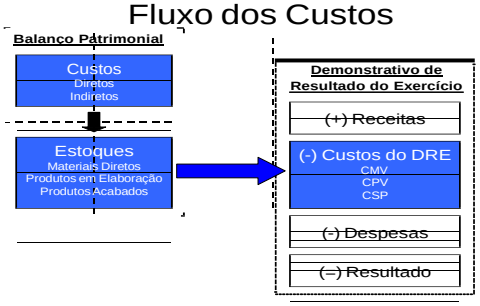
A primeira polêmica na terminologia da contabilidade de custos, refere-se à distinção entre custos e despesas. De modo geral os custos "vão para as prateleiras", sendo armazenados nos estoques – são consumidos pelos produtos ou serviços durante seu processo de elaboração. Já as despesas estão associadas ao período – não repercutem, diretamente, na elaboração dos produtos ou serviços prestados.



Fonte: BRUNI e FAMÁ, Gestão de Custos e Formação de Preços, pg. 27

Observação: Custos estão diretamente relacionados ao processo de produção de bens ou serviços. Despesas estão associadas a gastos administrativos ou com vendas e incidências de juros (despesas financeiras).

CU



Fonte: BRUNI e FAMÁ, Gestão de Custos e Formação de Preços, pg. 29

Através da Figura 1.2 pode ser destacado que a equação do resultado (ou lucro) pode ser apresentada como o resultado das receitas, subtraídas de custos e despesas, ou :

L = R – C – D

Onde:

L = Lucro

R = Receita

C = Custo

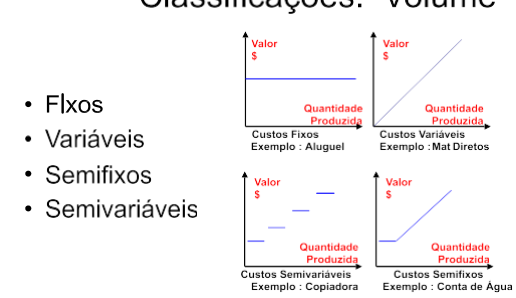
D = Despesa

Classificação de Custos:

Em relação à forma de associação dos custos com os produtos fabricados, os custos podem ser classificados de diferentes formas quanto a aplicabilidade em:

Diretos ou Primários: São aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Exemplos: Aços para fabricar chapas, salários dos operários etc...

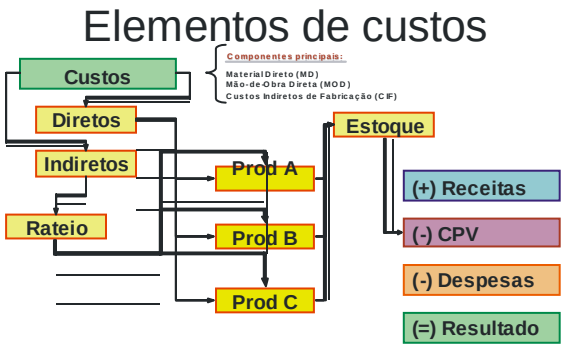
- **Custos Indiretos**: Necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos. Exemplos seguros e aluguéis da fábrica, supervisão de diversas linhas de produção;
- **Custos de Transformação**: Igualmente denominados custos de conversão ou custos de agregação. Consistem no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. Exemplos: mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.
- **Custos Fixos**: São custos que em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, quaisquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção. Podem ser agrupados em: Custo Fixo de Capacidade – custo relativo às instalações da empresa, refletindo a capacidade instalada da empresa, como depreciação, amortização, etc. Custo Fixo Operacional – relativo a operação das instalações da empresa, como seguro, imposto predial, etc. Exemplos clássicos de custos fixos podem ser apresentados por meio dos gastos com aluguéis e depreciação - independente dos volumes produzidos, os valores registrados com os gastos serão os mesmos. É importante destacar que a natureza dos custos fixos ou variáveis está associada aos volumes produzidos e não ao tempo. Assim se uma conta de telefone apresenta valores diferentes todos os meses, porém, não correlacionados com a produção, esses gastos devem ser classificados como fixos, independentemente de suas variações mensais.
- **Custos Variáveis**: Seu valor altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maior serão os custos variáveis. Exemplos óbvios de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos.
- **Custos Semi Fixos**: Correspondem a custos que são fixos em determinados patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido. Exemplo: Conta mensal de abastecimento de água. Quando o consumo é inferior a um patamar definido pela empresa fornecedora do serviço, a conta é faturada de acordo com o patamar (Ex. 10 m3). Quando o consumo excede o valor do patamar, o valor cobrado torna-se variável de acordo com o consumo;
- **Custos Semivariáveis**: Correspondem a custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Exemplos de custos semivariáveis podem ser apresentados por meios dos gastos com aluguel de máquinas copiadoras. Dentro de certos limites ou quantidades de cópias realizadas, os gastos são fixos. Quando o patamar é excedido, porém, os gastos variam, assumindo um novo patamar.



- **Despesas Fixas**: Não variam em função do volume de vendas. Exemplo: Aluguel e seguros das lojas.
- **Despesas Variáveis**: Variam de acordo com as vendas. Exemplo: Comissões de vendedores, gastos com fretes.

Elementos de Custos:

Os principais elementos que influenciam no resultado de qualquer entidade são representados por meio das receitas auferidas, dos custos, diretos ou indiretos e despesas incorridas.



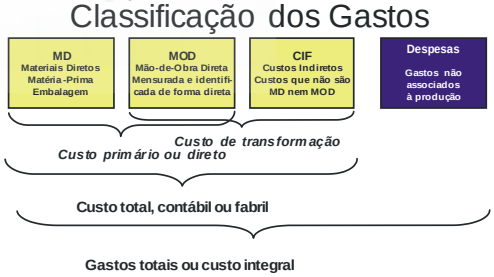
Em relação ao custo de produção, sob a óptica contábil este poderia ser expresso por meio de uma composição formada por três elementos básicos:

- **Material Direto (MD)**: Todo material que pode ser identificado como uma unidade do produto: Que está sendo fabricado e ou que sai da fábrica incorporado ao produto ou utilizado como embalagem;
- **Mão-de-Obra Direta (MOD)**: Todo salário devido ao operário que trabalha diretamente no produto, cujo tempo pode ser identificado com a unidade que está sendo produzida;
- **Custos Indiretos de Fabricação (CIF)**: Todos os custos relacionados com a fabricação que não podem ser economicamente identificado com as unidades que estão sendo produzidas. Exemplos: Aluguel da fábrica, materiais indiretos, mão-de-obra indireta, seguros, impostos, depreciação, etc.

Outros gastos significativos, porém não classificados como custos, são agrupados como:

Despesas Diversas: Não podem ser alocadas ao produto final. Exemplos: Despesas com vendas, salário do pessoal administrativo, água e luz do escritório.

Em relação à associação com as unidades produzidas, outras terminologias podem ser empregadas na classificação de custos.



Em relação a sua associação ao produto ou serviço elaborado, os custos podem ser representados e classificados em:

- **Custos primários ou diretos (CD)**: Estão associados diretamente à produção, equivalendo à soma do material direto com a mão-de-obra direta;
- **Custos de transformação ou de conversão (CT)**: Representam o esforço da empresa para transformar o material adquirido de fornecedores em produto acabado. Equivalem à soma da mão-de-obra direta mais os custos indiretos de fabricação;
- **Custo fabril (CF)**: Representa a soma dos três elementos do custo: material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. São incorridos durante o processo de fabricação e incorporados aos estoques de produtos em processo. Quando os itens são finalizados, estes, custos e estoques, são transferidos para o estoque de produtos acabados;
- **Custos das mercadorias vendidas (CMV)**: Representam a saída dos estoques da entidade para o comprador. Podem ser denomi-

nados CMV, quando a operação é mercantil, CPV (custo dos produtos vendidos), quando a operação é industrial, ou CSP ou CSV (Custo dos serviços prestados ou vendidos), quando estiverem associados a operações de serviços. Consistem na última etapa do processo de formação de custos.

- **Custos integrais ou plenos ou gastos totais**: Correspondem à soma de todos os valores consumidos pela empresa para a elaboração do produto ou prestação do serviço, incluindo custos e despesas.
- Diversas outras denominações podem ser encontradas na literatura de finanças associadas a custos, como:
- **Custos irrecuperáveis ou afundados**: Correspondem a custos sem recuperação possível. Por exemplo, quando uma empresa opta por realizar uma pesquisa de mercado para estimar a viabilidade do lançamento futuro de um novo produto, os gastos associados com a pesquisa são custos irrecuperáveis. Independente do resultado da pesquisa – favorável ou desfavorável -, a empresa nada poderá fazer para recuperar os gastos com a obtenção da informação.
- **Custos de oportunidades**: Representam os custos associados à uma alternativa abandonada ou preterida. Por exemplo: Se uma empresa pensa em aproveitar um resíduo industrial de seu processo produtivo na elaboração de um novo produto, mesmo não desembolsando nada pelo resíduo, caso este possua um valor de mercado, essa importância deverá ser incluída no cálculo dos custos. Consiste em custo de oportunidade – a alternativa de venda do resíduo foi preterida para o uso na elaboração do novo produto. Os valores de mercado deveriam ser computados nos custos. http://br.geocities.com/

CONTABILIDADE FINANCEIRA

Contabilidade Financeira é uma expressão técnica que sintetiza a aplicação da matéria contábil de conformidade com a proposta teórica e prática de origem anglo-americana (*financial accounting*) que surgiu em meados do século XX, e que em suma representa uma vertente da Contabilidade que a direciona para a gestão financeira do capital aplicado da entidade e cuida da elaboração das demonstrações financeiras mediante princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP's).

A contabilidade financeira daria sequência a corrente da Contabilidade administrativa, que já havia tido como embrião a chamada Contabilidade Departamental e a Análise e Consolidação de Balanços, técnicas desenvolvidas pelos primeiros gestores corporativos americanos. Essa corrente contraria a orientação científica dada pelos contabilistas europeus e principalmente italianos, naquilo que poderíamos denominar de *Contabilidade Patrimonialista*. Posteriormente, não satisfeitos em negar a teoria patrimonialista ou patrimonialismo, os teóricos americanos propuseram ainda o que foi inicialmente traduzido no Brasil por *Contabilidade gerencial* (do inglês *Management Accounting*), cujo objetivo era sair da rigidez dos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP's), observância obrigatória da Contabilidade Financeira.

A contabilidade brasileira procurou incorporar inicialmente via legislação (lei 6.404/76), elementos tanto da escola financeira quanto da patrimonialista. Vide por exemplo o artigo 178, *caput* da citada legislação, que diz o seguinte:

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

Como se constata, há o direcionamento tanto para o patrimônio, quanto para objetivos financeiros. Dessa forma, a nosso ver ambas as expressões citadas (contabilidade financeira ou contabilidade patrimonialista) são imprecisas para representar o que seria a contabilidade empresarial brasileira e nunca deveriam ser consideradas como sinônimos. *Contabilidade Geral* ou *Contabilidade Empresarial*, seriam nesse caso as mais recomendáveis.

Alguns alegam que a Contabilidade Financeira na forma que é seguida pelos americanos, não se refere somente ao ramo da Contabilidade que trata do patrimônio financeiro (dinheiro), pois atualmente a Contabilidade Financeira se refere à Contabilidade voltada para os usuários externos à organização. Exatamente por se voltar para a sociedade, tal Contabilidade é estritamente regulada pela lei, na defesa dos interesses da sociedade. Mas essa evolução da Contabilidade Financeira em função de menor liberalismo e maior regulamentação, ocorreria depois de crises financeiras e econômicas nos Estados Unidos, como a de 1929; e escândalos contábeis como as fraudes em balanço verificadas na virada do milênio. Mas mesmo assim não houve uma convergência definitiva para a Contabilidade Patrimonial segundo a tradição da "Escola Latina", principalmente a Italiana (abordagem econômica) e o foco maior continua a abordagem financeira.

Vale ressaltar que a Contabilidade Gerencial, por ser voltada para os usuários internos da empresa (administração), tem maior liberdade perante a lei, e pode aplicar com maior precisão os princípios científicos contábeis.

É característico da Contabilidade Financeira:

- Elaboração das demonstrações financeiras
- Observância dos princípios contábeis
- Apuração do custo das mercadorias vendidas.
- Uso da Contabilidade de Custos para apuração.
- Avaliação do passado
- Confiabilidade
- Padrão
- Ênfase na Análise financeira em detrimento da Análise contábil, uma vez que não há a preocupação da qualificação científica do patrimônio.

Com as mudanças ocorridas na atividade contábil brasileira a partir da introdução dos softwares de gestão nas duas últimas décadas do século XX, tanto a *Contabilidade gerencial* quanto a *Contabilidade financeira* e outras técnicas da *Contabilidade Administrativa*, passaram a fazer parte daquilo que se denomina *Sistema de Informação Contábil*. Como esses programas seguem o padrão internacional, as especializações brasileiras como Contabilidade tributária e Contabilidade Pública não fazem parte da "plataforma" original, devendo quando necessárias ser adaptadas (customizadas) à mesma, o que traz imensas dificuldades aos profissionais contábeis do nosso país.

Contabilidade gerencial

A **contabilidade gerencial** (tradução corrente em português do Brasil para a expressão em inglês *Management Accounting*) é uma ferramenta indispensável para a gestão de negócios. De longa data, contadores, administradores e responsáveis pela gestão de empresas se convenceram que amplitude das informações contábeis vai além do simples cálculo de impostos e atendimento de legislações comerciais, previdenciárias e legais.

Além do mais, o custo de manter uma contabilidade completa (livros diário, razão, inventário, conciliações, etc.) não é justificável para atender somente o fisco. Informações relevantes podem estar sendo desperdiçadas, quando a contabilidade é encarada como um mero cumprimento da burocracia governamental.

Os gestores de empresas precisam aproveitar as informações geradas pela escrituração contábil, pois obviamente este será um fator de competitividade com seus concorrentes: a tomada de decisões com base em fatos reais e dentro de uma técnica comprovadamente eficaz – o uso da contabilidade.

A gestão de entidades, sabidamente, é um processo complexo, inesgotável, mas pode ser facilitada quando se tem uma adequada contabilidade.

Dentre as vantagens de utilizar-se de dados contábeis para gerenciamento, podemos listar:

1. Apuração de custos
2. Projeção de orçamentos empresariais
3. Análise de desempenho (índices financeiros)
4. Cálculo do ponto de equilíbrio
5. Determinação de preços de vendas
6. Planejamento tributário
7. Controles orçamentários
8. Teoria das Restrições(TOC)Contabilidade por Ganho
9. Balanced Scorecard
10. ABM/GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica

A Contabilidade Gerencial não é um ramo autônomo da Ciência Contábil, como a Contabilidade Financeira (Geral) ou a Contabilidade de Custos. É a integração dos conhecimentos úteis, sob o aspecto gerencial, para a tomada de decisões da administração da entidade, oriundos de vários ramos da Contabilidade e de outras ciências. É o gerenciamento da informação contábil em favor da administração da entidade.

CONTABILIDADE GERENCIAL:

- ✓ Contabilidade Financeira
- ✓ Contabilidade de Custos

- ✓ Análise de Balanços
- ✓ Economia
- ✓ Administração
- ✓ Estatística
- ✓ Ciências comportamentais
- ✓ Outras ciências

A Contabilidade Gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração. Os administradores (usuários internos) são as pessoas que se valem dessa informação. A administração utiliza-se dos dados gerenciais para planejamento, avaliação e controle adequados da organização, por meio de um Sistema de Informação Contábil.

Tanto os usuários internos (sócios e gestores) como os externo utilizam a informação contábil, mas a maneira como o fazem difere. Os tipos de informação que eles demandam também podem diferir. A Contabilidade Gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização.

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais. Já a Contabilidade Financeira refere-se à informação contábil desenvolvida para os usuários externos, como acionistas, fornecedores, bancos e agências reguladoras governamentais.

A CONTABILIDADE GERENCIAL E FINANCEIRA

Lista de Siglas e Abreviaturas

ABC – Activity Based Costing
CIF – Custo Indireto de Fabricação C-V-
L – Custo Volume e Lucro
DGFs - Despesas Gerais de Fabricação
DIFs - Despesas Indiretas de Fabricação
FIFO – First In First Out
GAAP - Generally Accepted Accounting Principles
GGFs - Gastos Gerais de Fabricação
LIFO – Last In First Out
MD - Material Direto
MOD – Mão-de-Obra Direta
PCP – Planejamento e Controle da Produção
PEPS – Primeiro que Entra Primeiro que Sai
UEPS – Último que Entra Primeiro que Sai

É através da identificação e registro de dados financeiros e não financeiros que os contadores comunicam e orientam os usuários da informação contábil sobre a situação patrimonial das empresas, sendo uma atividade de fundamental importância na vida econômica e financeira das empresas.

O papel da contabilidade nas complexas economias de mercado torna-se ainda mais importante uma vez que as organizações procuram sempre ser pró-ativas. Temos que escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados contábeis.

Dentro desse contexto, a contabilidade trata da identificação, registro e comunicação dos fatos econômicos usando os termos contabilidade financeira ou societária quando presta informação aos usuários externos, obedecendo a um processo normativo, e de contabilidade gerencial para atender às necessidades internas utilizando um procedimento pragmático não sendo obrigada a obedecer a regulamentos e normas.

Para Lopes e Martins (2005, p.90) a falta de padronização das práticas gerenciais dificulta a determinação de princípios e normas. No entanto, não há razão para supor que a contabilidade gerencial não passe pelas etapas do processo contábil, o que muda é o ambiente dentro do qual esse processo é realizado. O foco não é a divulgação de informações para o público. O processo de comunicação ocorre dentro dos vários níveis hierárquicos da empresa e a utilização da informação é diferente. Referem-se ao auxilio para a tomada de decisões pelos próprios gestores.

Para Atkinson et al. (2000, p.92) uma das diferenças primárias entre contabilidade financeira e gerencial é que a informação da contabilidade financeira é prescrita ou requisitada pelas autoridades que estabelecem os padrões demonstrativos externos e a contabilidade gerencial sempre deve ser justificada pelos benefícios ou vantagens que ela propicia a gestão interna da empresa.

O fato é que, no contexto das alterações que modificaram o ambiente dos negócios nas três últimas décadas do século passado os administradores começaram a sentir a necessidade do uso da contabilidade para fins gerenciais. Ittner (2001), relatam que foi no início dos anos 80 que as práticas de contabilidade gerencial começaram a se adaptar novamente às mudanças impostas pelo ambiente dos negócios.

Inicialmente com o foco no planejamento e controle para uma maior ênfase na redução de desperdício nos processos, as empresas começaram a utilizar programas de qualidade, técnicas contábeis de mensuração do custo da qualidade, custeio baseado em atividade e gestão estratégica de custos, no intuito de obterem uma melhoria no processo de tomada de decisão dos gestores.

No início dos anos 90 as práticas de contabilidade gerencial expandiram os conceitos até então utilizados e mais focados em planejamento, controle e redução de desperdício para uma maior ênfase na estratégia e criação de valor através da identificação, mensuração, gestão de direcionadores de valor ao cliente, inovação e retorno para os acionistas.

Tais mudanças vêm provocando vários questionamentos entre acadêmicos e praticantes que se deparam com os problemas enfrentados pelos contadores para utilizarem as novas práticas de contabilidade gerencial. De acordo com Martins (2003, p.21), é importante lembrar que essa visão por parte dos usuários de custos não data de mais de que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido.

Para Niyama e Silva (2005), a contabilidade gerencial no Brasil foi influenciada basicamente por três eventos econômicos durante a década de noventa:

- permissão da importação de mercadorias;
- privatização das empresas que estavam sob o controle governamental, e
- estabilização econômica com a diminuição da inflação.

Aduzem ainda os autores que só a partir de 1994, com a queda da inflação foi que as empresas brasileiras começaram a adotar práticas de gerenciamento e de contabilidade de custos, vez que era inviável a sua utilização com as oscilações constantes dos preços dos produtos e serviços.

O fato é que com as mudanças ocorridas no ambiente dos negócios nesse período os gestores e contadores começaram a dar mais importância às novas práticas de contabilidade gerencial. Entretanto, quando se reportam aos dados de custos para tomar decisões os mesmos utilizam normalmente o método de custeio por absorção ou o método direto que tem como foco o volume de produção.

O custeio por absorção por contemplar os princípios fundamentais de contabilidade e leis que disciplinam a contabilidade financeira tornou-se mais acessível e fácil de ser utilizado. Outro fato que merece destaque também é a sua ampla aplicação em sala de aula nos cursos de contabilidade de custos.

Barbosa (2004, p.43) evidenciou em uma pesquisa empírica que 41,7% das empresas da região metropolitana de Recife-Pe, utilizam o método de custeio por absorção para fins gerenciais e a mesma proporção 41,7% utilizam tanto o método por absorção como o direto, apenas 16,7% das empresas utilizam o custeio por atividade ABC. Identificou ainda o autor que 83,3% das empresas utilizam como sistema de pré-determinação de custos o custo padrão cuja maior aplicação gerencial é o controle.

Rocha et al (2003), também evidenciaram que 73,5% das empresas brasileiras utilizam o custeio por absorção para fins gerenciais, 14% o custeio direto e apenas 6% utilizam o método ABC para mensurar os custos de produção.

Entretanto alguns autores vêm observando as mudanças no cenário do ambiente dos negócios ocorridas ao redor do mundo e a sua influência no contexto da utilização de novas formas de análises, planos e controles gerenciais, principalmente as novas práticas de contabilidade gerencial.

Dentro deste contexto percebe-se que com as mudanças ocorridas no ambiente dos negócios também houve uma modificação nas práticas de contabilidade gerencial, uma vez que os processos operacionais tornaram-se mais complexos e, consequentemente surgiram novos métodos de custeio para mensurar as transações de produção e auxiliar os acertos das decisões de negócio. Para Atkinson et al. (2000, p. 51).

Os sistemas tradicionais de custos que as empresas industriais têm usado por décadas para mensurar seus produtos estavam agora, entretanto, fornecendo informações distorcidas. Esses sistemas falharam ao não atribuírem, acuradamente, os custos elevados e crescentes de seus recursos indiretos e de apoio exigidos para desenhar, produzir, negociar, vender e entregar produtos e serviços.

A fabricação de uma ampla variedade de produtos em pequenos lotes é típica do novo ambiente de produção. As atividades de suporte e apoio também aumentaram levando a dois questionamentos (SAKURAI, 1997):

1. Os métodos tradicionais de apropriação dos custos indiretos da produção, para fins de apuração, são satisfatórios nos ambientes atuais?
2. A abordagem do gerenciamento dos custos indiretos é satisfatória com os métodos existentes?

Para Horngren (2004, p.45) os sistemas de custeio têm duas missões simultâneas:

- transmissão de informação para ajudar a encontrar uma melhor decisão econômica;
- motivação para que os usuários encontrem o melhor caminho para a obtenção das metas e objetivos da organização.

Para Crepaldi (2004, p.65), os sistemas de custeio cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passaram, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para o auxílio ao controle e para a tomada de decisões, fornecendo importantes informações na formação de preços dos produtos das empresas.

A utilização de novas práticas de contabilidade gerencial tem como pré-requisitos à aplicação de novos modelos que identifiquem as causas e efeitos ou traduzam em um *feedback* para execução das metas pretendidas, como por exemplo, à utilização da gestão de processos internos, redução de custos e medidas de performance como mostra o quadro 1.

Propósito do negócio	Papel da Informação Gerencial Contábil
Controle Operacional	Provê feedback da informação sobre a qualidade,oportunidade e eficiência de tarefas executadas e o desempenho de indivíduos e unidades operacionais
Custeio do produto	Mensurar os custos dos recursos usados para produzir um produto e sua venda e entrega aos clientes; avaliar a rentabilidade dos produtos da venda do produto – aos custos dos recursos exigidos para projetá-los, produzi-los, vende-los, entregá-los e prestar serviços.
Medidas de desempenho organizacional	Desenvolve e promove medidas de desempenho para unidades empresariais descentralizadas, que sejam consistentes com a estratégia das unidades de negócios, facilitando a coordenação entre elas, através das medidas financeiras e não financeiras.

Quadro 1 - Propósitos empresariais da informação gerencial contábil.
Fonte: adaptado de Atkinson et al. (2000)

A Contabilidade Gerencial, a Estrutura Organizacional e os efeitos Comportamentais.

Uma característica básica da contabilidade gerencial é o fornecimento de informações que promovam a eficiência na gestão de recursos - isto é, contribuir para o cumprimento dos atributos dos processos internos, que compreendem o planejamento, a direção, a motivação e o controle. Estas atividades são executadas para orientar os gestores na tomada de decisão e otimização dos processos organizacionais. Para Atkinson et al. (2000, p. 36):

A informação gerencial contábil é uma das fontes de informação primárias para a tomada de decisão, e controle das empresa, os sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar as melhores decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas.

Em decorrência da função que exerce no contexto organizacional, é importante evidenciar parte do sistema de controle gerencial porque findam por influenciar o comportamento das pessoas. Portanto, a organização deve estruturá-lo de forma que motive as pessoas a participar e se engajar em um senso comum voltado para a obtenção dos objetivos pretendidos pela organização.

Anthony e Govindarajam (2001, p.140) mencionam que isto é necessário porque a administração deseja que a organização atinja seus objetivos. No entanto, os membros da organização têm seus próprios objetivos pessoais e estes geralmente não são compatíveis com os objetivos da organização.

Para Lopes e Martins (2005, p.90) as decisões tomadas dentro das organizações modernas refletem um ambiente organizacional complexo. Os interesses dos vários agentes econômicos envolvidos são variados.

O fato é que as ações dos membros que compõem uma organização são voltadas para atender aos seus objetivos pessoais; isso faz com que se procure um meio para que os sistemas de controle gerencial sejam alinhados com os objetivos de seus membros, de forma a assegurar na medida do possível à congruência de objetivos.

Embora, seja uma tarefa difícil de ser mensurada, vários pesquisadores vêm destacando a importância desse estudo para a otimização dos processos gerenciais.Para Anthony e Govindarajam (2001, p. 141):

Não existe uma perfeita congruência entre os objetivos pessoais e os objetivos da organização. A razão óbvia é o fato de que os participantes da organização desejam geralmente a maior remuneração que podem obter; já do ponto de vista da organização, há um limite de salário além do qual o lucro seria desnecessariamente afetado.

Para os autores; duas questões são importantes para avaliar uma decisão de controle gerencial.

1. Que atitudes o sistema motiva as pessoas a tomar em seus próprios interesses?
2. São essas atitudes de interesse da organização?

De acordo com Lopes e Martins (2005, p.91) a estrutura organizacional é um aspecto de fundamental importância no processo organizacional. As firmas podem organizar-se de diversas formas desde aspectos reativos como os meios jurídicos, como pró-ativos com a coordenação e motivação em níveis descentralizados.

Para Anthony e Govindarajam (2001, p.141), dentre os atributos dos sistemas de controle gerencial destacam-se dois processos: os processos formais e informais; o processo formal se compõe de: plano estratégico, orçamentos, relatório e a estratégia organizacional; o processo informal constitui a ética no trabalho, estilo gerencial e cultura; podendo ser fatores externos ou internos à organização.

Para Atkinson et al. (2000, p. 81), empresas que perseguem objetivos diferentes dos seus acionistas tendem a ser pequenas e de capital fechado, com os objetivos, refletindo, muitas vezes, os valores dos proprietários. O único critério válido para usar no julgamento da declaração de objetivos de uma empresa é se eles estão claros e se todos os membros os entendem.

Dentro desse contexto, percebe-se a importância de entender qual o ambiente econômico dentro do qual a contabilidade gerencial está inserida, tanto no aspecto organizacional como operacional que geralmente englobam fatores internos e externos à organização.

Conforme comentado anteriormente, o nível de centralização das decisões é de fundamental importância para a coordenação e motivação das atividades que compõem os elos que formam a cadeia de valor de uma organização. Estes conceitos são tratados na literatura sob o domínio da contabilidade gerencial conforme mostra a figura 1.

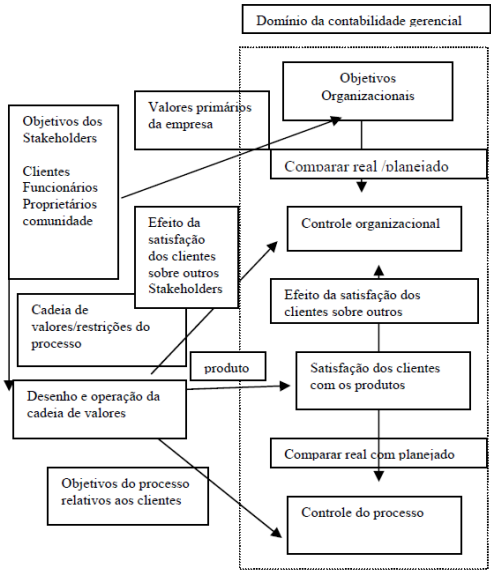


Figura 1 - Cadeia de valor e os objetivos organizacionais.
Fonte: adaptado de Atkinson et al. (2000).

Todos os controles gerenciais devem ser desenhados de forma que a transparência dos processos gerenciais seja efetivamente alinhada com as ferramentas gerencias voltadas para as medidas de desempenho com a participação dos *stakeholders* que é o grupo de pessoas ou instituições que têm o direito legítimo de definir os objetivos de uma empresa refletindo suas necessidades, isto é visto dentro da organização através da cadeia de valor.

Cadeia de Valor e seus Reflexos na Contabilidade Gerencial

A principal tarefa dos gestores contemporâneos é o gerenciamento do conjunto de atividades desenvolvidas dentro da organização ou que compõem uma cadeia de valor. Para Horngren et al (2000, p.03) a cadeia de valor são as sequências de atividades que adicionam utilidades aos produtos ou serviços da organização sendo composta das seguintes atividades:

- Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) – desenvolvimento e motivação direcionada para as aspirações relacionadas à criatividade e inovação de pessoas para obter novos produtos e serviços, ou processos;
- Design de produtos, serviços ou processos – planejamento detalhado e a engenharia de produtos, serviços ou processos;
- Produção – gerenciamento e alocação de recursos necessários para produzir ou prestar um serviço;
- Marketing – aperfeiçoamento pelo qual os indivíduos ou grupo aprendem e valorizam os atributos dos produtos ou serviços e o adquirem;
- Distribuição – criação de um mecanismo através do qual produtos e serviços são entregues aos clientes em tempo hábil; e
- Atendimento ao cliente – atividade de grande impacto relacionado ao suporte fornecido aos clientes de maneira a impressioná-los.

A contabilidade gerencial utiliza essas atividades para evidenciar a informação contábil, tornando-a cada vez mais sensível à qualidade versus utilidade de produtos e serviços vendidos aos clientes externos, num visível processo de gestão estratégica que visa à integração ao conjunto de etapas que compõem uma cadeia de valor.

A relação da cadeia de valor com o significado de custos do produto é importante no contexto da apuração de valores dos ativos tendo em vista que existem custos diferentes para objetivos diferentes. O custo do produto é a soma de todos os custos alocados ao produto para um determinado objetivo conforme mostra a figura 2.

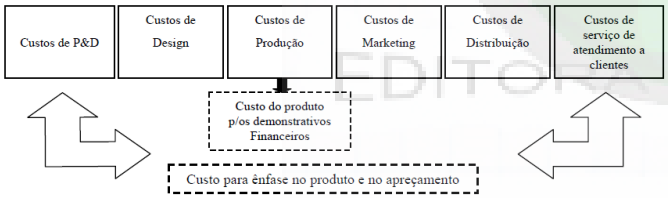


Figura 2 - Diferentes custos para objetivos diferentes
Fonte: Horngren et al (2000, p. 31)

Para Bruni e Famá (2004, p. 384) a análise de custo na cadeia de valor deve-se preocupar com o estudo de alguns aspectos chaves como: comportamentos dos custos, margem, giro e retorno sobre o investimento, sendo as etapas básicas; a construção da cadeia de valor que envolve a identificação e a atribuição de custo, receitas e ativos envolvidos em cada elo da cadeia.

Para Atkinson et al. (2000, p.77), uma sequência de atividades que cria um bem ou serviço pode ser vista como uma cadeia de valor desde que cada elo seu, possa acrescentar algo, no produto que o cliente valorize.

Práticas de Contabilidade gerencial propostas

O conceito de práticas de contabilidade gerencial tornou-se muito frequente em artigos técnicos como também em dissertações e teses. O seu significado está relacionado com as ferramentas, sistemas e métodos que são orientados para obtenção dos atributos ligados ao ramo da contabilidade gerencial. Alguns desses conceitos são usualmente adquiridos através da experiência prática e da utilização dos termos usados nas disciplinas de contabilidade de custo, adquirida tanto nos cursos de graduação como de pós-graduação.

Sistemas de Custos Gerenciais

Na contabilidade gerencial o termo custo é empregado de muitas maneiras. Isto se deve à existência de diferentes terminologias de custos que são classificados de acordo com as necessidades imediatas da administração.

De acordo com Garrison e Norren (2001, p.27), para cada finalidade de custo exige classificação e definição diferentes. Essas diferenças ocorrem devido ao tipo de informação desejada pelo gerente, que pode ser tanto para fins de elaboração das demonstrações financeiras como para fins de tomada de decisão ou gerencial.

Para fins de elaboração das demonstrações contábeis o termo custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens, que são ativados no balanço patrimonial na conta produtos acabados, sendo armazenados nos estoques, depois de produzidos, elaborados e vendidos. Torna-se despesa na demonstração do resultado do exercício na forma de custos dos produtos vendidos conforme mostra a figura 3.

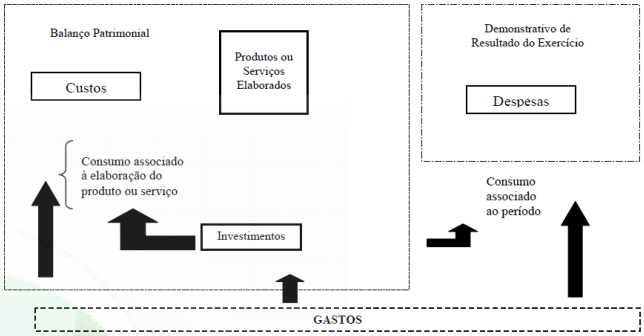


Figura 3 - Diferenciação entre custos e despesas:
Fonte: Bruni e Famá (2004, P. 27).

O sistema de custos tradicionais também classifica os custos por funções. Estas funções são os custos de produção e os gastos que não participam da produção. De acordo com a legislação societária e os princípios fundamentais de contabilidade, apenas os custos de produção podem ser alocados ao produto. Os gastos que não pertencem à produção ou simplesmente despesas são levados diretamente para demonstração do resultado do exercício no período em que ocorreram. A classificação dos custos é da forma que mostra a figura 4.

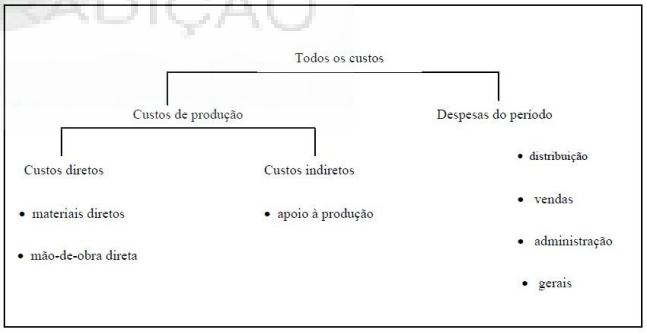


Figura 4 - Classificação dos custos por funções
Fonte: Atkinson et al. (2000, p. 127).

Custos Diretos

A) Material Direto – o material direto ou simplesmente MD, é formado pelas matérias-primas, embalagens, componentes adquiridos prontos e outros materiais utilizados no processo de fabricação, que podem ser associados diretamente ao produto. Martins (2003, p.116) evidencia que a gestão de materiais diretos por determinada empresa costuma envolver procedimentos relacionados a três campos:

- **avaliação**: qual o montante a atribuir quando várias unidades são compradas em períodos diferentes com preços diferentes, como contabilizar as sucatas etc.;
- **controle**: como distribuir as funções de compra, pedido, recepção, armazenagem e uso, como organizar, inspecionar para verificar o efetivo controle;

- **programação**: quanto comprar, como comprar, fixação de lotes econômicos de aquisição, definição de estoque mínimo de segurança etc.

B) Critérios de avaliação de materiais diretos no Brasil - de acordo com a Lei Societária o critério básico para avaliação da matéria-prima, produtos em fabricação e bens em almoxarifado é o custo ou mercado, dos dois o menor.
Os principais critérios de avaliação de materiais diretos adquiridos com custos diferentes envolvem, basicamente, o emprego de três critérios distintos:

- **UEPS ou LIFO**: o custo a ser contabilizado em decorrência de consumo no processo produtivo é feito "da frente para trás". São baixados, em primeiro lugar, os materiais diretos adquiridos mais recentemente e, depois, os mais antigos, nesta ordem. Esse critério não é permitido pela legislação fiscal brasileira.
- **PEPS ou FIFO**: O custo a ser contabilizado em decorrência de consumo no processo produtivo é feito de "trás pra frente". São baixados, em primeiro lugar, os materiais diretos adquiridos há mais tempo e, depois, os mais novos, nessa ordem.
- **Custo Médio Ponderado Móvel**: esse critério é assim chamado por apresentar a característica de controle constante dos materiais diretos adquiridos, é utilizado o preço médio após cada aquisição.
- **Custo Médio Ponderado Fixo**: utilizado quando o cálculo do custo médio é realizado no final do período ou quando decide apropriar os produtos elaborados no exercício.

C) Mão–de-Obra Direta - a mão-de-obra direta ou simplesmente MOD, corresponde aos esforços produtivos das equipes relacionadas à produção dos bens comercializados ou dos serviços prestados. Refere-se apenas ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho.

D) Custo de mão-de-obra direta no Brasil - Em decorrência dos altos níveis de encargos sociais, estes devem ser incorporados no custo horário da MOD de forma variável: quanto maior a MOD maiores são alguns encargos. Da mesma forma, de acordo com a legislação, em contratos de trabalho a base de cálculo é o número de horas trabalhadas de no mínimo 220 horas.

Custos Indiretos de Fabricação

Para Bruni e Famá (2004, p.109) Os custos indiretos, ou, CIFs são os gastos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado e que, não podem ser associados diretamente ao produto fabricado ou a um serviço específico. São exemplos de custos indiretos: salários de supervisores de diferentes linhas de produção, depreciação de máquinas etc.

Os custos indiretos podem receber outras denominações como: despesas indiretas de fabricação (DIFs), Gastos Gerais de fabricação (GGFs) ou Despesas Gerais de Fabricação (DGFs). Em outras palavras, correspondem a qualquer uma dessas denominações. No entanto, sua característica está relacionada ao agrupamento de todos os outros custos que não são agrupados como MD ou MOD. Os componentes do CIFs visam proporcionar que os materiais diretos, por meio da mão-de-obra direta, sejam transformados em novos produtos.

De acordo com Horngren et al (2000, p.17), a maior questão com relação a custos é saber quando eles têm um relacionamento direto ou indireto com determinado objeto de custos. Os custos diretos de um objeto de custo são gastos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável. Já os custos indiretos não podem ser identificados com o objeto de custo de maneira economicamente viável sendo alocado a este através de um método de alocação de custo denominado rateio.

O rateio de custo é o processo de transferência dos custos indiretos a um objeto de custo desejado como mostra a figura 5.

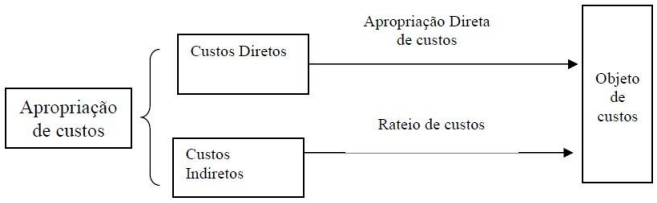


Figura 5 - Sistemas de apropriação de custos
Fonte: Horngren et al (2000, p.67).

Direcionadores e gerenciamento de custos

Para Horngren et al (2000, p.20) os esforços contínuos para redução de custos entre os concorrentes levaram as organizações a buscar uma redução constante nos custos de seus produtos, e esses esforços se concentraram em duas áreas:

1) realizar somente atividades que adicionem valor;
2) a utilização eficiente de direcionadores de custos naquelas atividades que adicionam valor.

Para Martins (2003, p.96) direcionador de custo é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custo é a verdadeira causa de seus custos.

Alguns dos direcionadores de custos estão em medidas financeiras encontrados nos sistemas contábeis, enquanto outros são variáveis não financeiras como mostra o quadro 2.

CATEGORIAS	ATIVIDADES REPRESENTATIVAS	DIRECIONADOR DE CUSTOS DAS ATIVIDADES
Atividade de apoio às instalações	Administração da fabrica Contabilidade e pessoal Limpeza, iluminação Aluguel, depreciação	Metros quadrados de espaço Quantidade de funcionários
Atividades de apoio ao produto	Projeto do produto Administração de peças Engenharia Pedidos e expedição de produtos	Quantidade de produtos Quantidade de peças
Atividades relacionadas com o lote	Setup da máquina Inspeção do primeiro item Pedido de compra Materiais manuseados Programação da produção	Horas de setup Horas de inspeção Quantidade de pedidos Quantidade de material movimentado. Quantidades de turnos de produção
Atividades relacionadas com as Unidades	Inspeção de cada item Supervisão de mão-de-obra direta Consumo de energia para funcionamento das máquinas	Quantidade de unidades Horas de mão-de-obra direta Horas de máquina

Quadro 2 - Direcionadores de custos das atividades
Fonte: Atkinson et al. (2000 p. 136).

Uma das principais atribuições do gerenciamento de custos intuitivamente é compreendida como o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto continuamente reduzem e controlam custos. Os sistemas contábeis gerenciais também registram o custo dos recursos adquiridos e acompanham seus usos posteriores verificando o seu comportamento. O comportamento de custo básico encontrado na maioria desses métodos leva em consideração a relação entre valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo. Divide-se basicamente em custos variáveis e fixos. Os sistemas de acumulação de custos implicam reconhecer as seguintes formas usuais:

- **Sistema de acumulação por ordem.** Os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem ou empreitada que consome recursos para trazerem um determinado produto ou serviço ao mercado; geralmente é produzida sob medida.

A produção consiste de produtos especiais ou feitos sob encomenda, quando a ordem for encerrada. Os custos acumulados nessa conta serão transferidos para o estoque de produtos acabados e para custos dos produtos vendidos.

Para Garrison e Noreen (2001, p.58) emprega-se o sistema de custeio por ordem de produção quando muitos produtos diferentes são fabricados em cada período. Nesse sistema o registro e apropriação do custo são problemas mais complexos quando a empresa vende muitos produtos diferentes sendo preciso manter registros de custos para cada produto ou ordem de produção.

- **Sistema de acumulação por processo ou produção contínua.** O custo de um produto ou serviços é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares, frequentemente itens idênticos, como por exemplo fabricação de cerveja Bhoemia; são produzidas em grande escala para venda em geral, e não para um cliente específico.

- **Sistema de acumulação híbrido.** Para Pereira et al. (2001, p.30), algumas empresas podem se beneficiar ao combinar os dois sistemas. Outras empresas processam a matéria prima básica até chegar a um ponto de separação, no qual a empresa destina maior esforço em obter mais do produto final que comercialmente agrega mais valor, como por exemplo, as indústrias de petróleo de que, a partir do petróleo bruto, por processo de craqueamento derivam a nafta e o betume, da nafta deriva o polipropileno, a gasolina, o querosene e o óleo diesel, e do polipropileno, derivam vários polímeros. Neste caso a este tipo de sistema de acumulação de custos dá-se a denominação de sistema de acumulação de custo híbrido (por processo até o ponto de separação e por ordem a partir daí).

Métodos de Custeio

De acordo com Pereira et al. (200, p. 34), por métodos, deve-se entender "o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que com segurança permite alcançar o objetivo", o que significa que sempre quando aplicado o mesmo método na apuração de custos sobre o mesmo tipo de produção, sob as mesmas circunstâncias e tecnologias, obtem-se um resultado comparável ao longo do tempo.

Uma ilustração pode resumir os sistemas, métodos e critérios de custo apresentados acima, com as várias implicações decorrentes de suas características, origens, aplicação, méritos e deméritos como pode ser vista no quadro 3.

MÉTODOS DE CUSTEIO EXISTENTES					
Caract. / Método	POR ABSORÇÃO	DIRETO (VARIÁVEL)	PADRÃO POR ABSORÇÃO	DIRETO PADRÃO	BASEADOS EM ATIVIDADES (ABC)
ORIGEM	1875 J. Walker Liverpool	1910 H Emerson 1936 J. Harris	1922 G.C. Harrison 1928 R.Case Westinghouse Orçam.Flexiv	1936-7 C.G. Harrison 1947 C.R.Fay Westinghouse Orçam.Flexiv	1986 Robin Cooper & Robert S. Kaplan Harvard Business School
DESENVOLVIMENTO	1875---em uso	1925---em uso	1928---em uso	1947---em uso	1989---em desenvolvimento
APLICAÇÃO	Controle Financeiro Manufatureiras Agroindústria Serviços	Controle Gerencial Manufatureiras Agroindústria Serviços	Controle Orçamentário Manufatureiras Agroindústria Serviços	Controle Orçamentário Manufatureiras Agroindústria Serviços	Controle de Ação e de Resultado Manufatureiras Agroindústria , Principalmente Serviços
MÉRITOS	Derivado dos P. C. G. A. Atende a Legislação dos países	Derivado das Necessidades Gerenciais Possibilita obter Margem de Contribuição	Permite o controle orçamentário dos gastos planejados e realizados	Permite o controle orçamentário dos gastos planejados e realizados dirigindo a atenção aos custos identificados	Alinha estratégias às atividades Baseia-se em processos. Permite eliminação de atividades que não agregam valor racionando-os. Mais próximo ao conceito de absorção derivado dos PFC e Legislação. Exibe melhores as relações para custo-alvo e ciclo de vida.
DEMÉRITOS	Não atende necessidades gerenciais Rateios arbitrários Baseia-se em volume Não alinha Estratégias	Não Atende P.C.G.A. sem legislação Baseia-se em volume (C-V-L) Não alinha Estratégias	Custoso e lento Distorce análises por basear-se em volume Não alinha estratégias	Não dá importância aos gastos não-classificados como variáveis Baseia-se em volume Não alinha estratégias	Não explorado em todo potencial

Quadro 3 Métodos de Custeio Existentes.
Fonte: adaptado de Pereira et al. (2001).

O modelo conceitual de gestão de cada empresa deve determinar qual método de apropriação; entendido como o padrão de atribuição de valor aos atributos físicos e lógicos como também a dimensão temporal de mensuração. Os respectivos modelos, intuitivamente, podem ser utilizados como fontes de informação dos dados de custos que servem como suporte para decisões de negócio ou de controle.

Principais Aspectos do Custeio por Absorção

Para Martins (2003, p.37), o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis, e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. O objetivo é a apropriação adequada aos estoques e o custo dos produtos vendidos, para fins de relatório externo. É o indicado tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade como pela Lei n° 6.404/76, sendo válido para a elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado como também para a legislação fiscal.

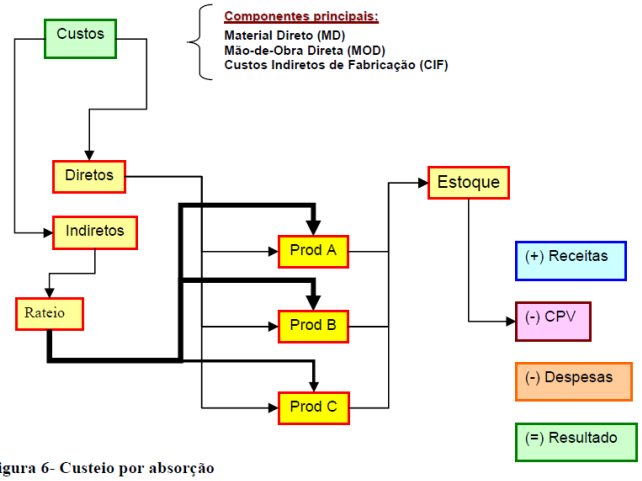


Figura 6- Custeio por absorção
Fonte: Adaptado de Martins (2003, p. 57).

Na contabilidade os custos diretos incorridos na fabricação dos produtos num período são integralmente levados para o estoque e com a venda transformam-se em despesa do período através da conta custos dos produtos vendidos (CPV). Já os custos indiretos são rateados por uma taxa predeterminada geralmente tendo como direcionador os custos de mão-de-obra direta ou horas máquinas e depois são levados para os estoques e com a venda transformam-se em despesa do período através da conta custos dos produtos vendidos.

Os gastos não relacionados diretamente com a produção como: despesas administrativas, vendas, juros; etc. - sempre são debitadas ao resultado do período em que são incorridas. A apropriação dos custos diretos e indiretos realizada pelo método de custeio por absorção em um sistema por ordem de produção segue as seguintes etapas:

1- identificação da ordem de produção selecionada com o objeto de custo;
2 - identificação dos custos diretos da ordem de produção;
3- identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;
4- seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
5- determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
6- atribuição dos custos ao objeto de custos, pela adição de todos os custos diretos e indiretos.

Essas etapas seguem um processo de registro contínuo realizado pela contabilidade e tem como objetivo a comunicação dos eventos econômicos ocorridos desde o pedido até o cálculo do custo unitário ou lote de produção.

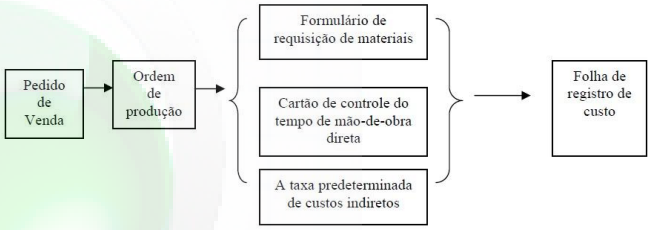


Figura 7 - Sistema de custeio por ordem
Fonte: Garrison e Noreen (2001).

No sistema de custeio por ordem utilizando o método de custeio por absorção são realizados com os seguintes procedimentos: os formulários de materiais e os cartões de controle do tempo são utilizados para apropriar os custos de materiais diretos e mão-de-obra direta. Os custos indiretos de fabricação são apropriados as ordens por intermédio do uso de uma taxa predeterminada de custo indireto, estabelecida antes do início do período, pela divisão do valor estimado de custos indiretos de fabricação do período pela quantidade estimada do critério de alocação a ser consumido no período.

Os critérios de alocação mais frequentemente utilizados são horas de mão-de-obra direta ou horas máquinas. O custo indireto é aplicado às ordens multiplicando-se a taxa predeterminada de custo indireto pela quantidade de critérios de alocação realmente utilizada pela ordem.

Vantagens e Limitações Atribuídas ao Custeio por Absorção

Entre as vantagens atribuídas ao custeio por absorção, conforme Garrison e Noreen (2001) estão suas amplas aceitações tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade para efeito de auditorias externas como pela legislação fiscal, com o objetivo de avaliar adequadamente os estoques e o custo dos produtos vendidos.

Os defensores do custeio por absorção argumentam que todos os custos de fabricação têm que ser apropriados aos produtos, com vista a combinar adequadamente os custos de fabricação das unidades do produto com as receitas por elas geradas ao serem vendidas.

Atkinson, et. al. (2000, p. 373) coloca que em três circunstâncias existem justificativas econômicas para utilização do método de custeio por absorção:

1. em muitos contratos, principalmente, firmados com o setor público, os preços são determinados pelos custos totais mais um *markup;*
2. no relacionamento de contrato de longo prazo com cliente para fornecimento de bens e/ou serviços. Pois o custeio por absorção

incorpora todos os recursos de atividade, sendo relevantes para a decisões de preço e,

3. utilizado para estabelecimento do preço-meta, ou seja, o preço estabelecido sobre os custos totais mais um *markup*, sendo que preço real praticado, flutuaria em torno do preço-meta, conforme variação da demanda.

Para Paulo (2001, p.03) o custeio por absorção apresenta-se inade quado em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada d decisão em curto prazo, pois tem como principal dificuldade o tratamento ser dado aos custos fixos, que pode levar a alocação arbitrária e até enga nosa. Independente do critério a ser adotado (departamentalização, taxa pré-determinadas, capacidade normal e capacidade orçada.), nenhu eliminará a subjetividade da alocação dos custos fixos aos produtos, send que a escolha do critério deve ser tomada com base na relação custo benefício proporcionado a cada situação específica.

Para Lawson (2003, p.129) a maioria das grandes empresas leva e consideração a capacidade normal ou a capacidade orçada para alocar o custos indiretos. Em muitos casos, dessa abordagem deriva a alocação d praticamente todo o custo da capacidade às unidades produzidas. Nesse caso qualquer capacidade ociosa significativa pode resultar em graves distorções dos custos dos produtos.

Para Garrison e Noreen (2001, p.205) o problema fundamental do custeio por absorção é que os custos indiretos fixos de fabricação parecem variáveis em relação ao número de unidades vendidas. Essa percepção errônea de que os custos unitários do produto por absorção são variáveis pode levar os gestores a ter problemas gerenciais, incluindo decisões inadequadas de determinação de preço e de deixar de fabricar produtos que na verdade são lucrativos.

Principais Aspectos do Custeio Baseado em Atividades

O custeio baseado em atividade (ABC - Activity Based Costing), tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos (KAPLAN e COOPER, 1998).

Atividades consomem recursos, e recursos adquiridos criam custos. Produtos ou clientes consomem atividades. O modelo de ABC consome ao invés de gastar. Essa consideração é realmente de extrema importância. Para que os custos reduzam, é necessária uma mudança nos gastos. O ABC, entretanto, não mede o gasto e sim o consumo. No curto prazo, uma mudança na atividade irá ter pequeno ou nenhum impacto no consumo dos recursos. No longo prazo, entretanto, ajustes poderão ser feitos para que os gastos se alinhem ao consumo (KAPLAN e COOPER, 1998).

Para Kaplan e Cooper (1998, p.94) o sistema de custeio ABC é um mapa econômico das despesas e lucratividade da organização. Baseado na atividade organizacional aborda um conjunto inteiramente diverso de perguntas, como:

- que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
- quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
- por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
- quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

De acordo com Atkinson et al. (2000, p.77) o custeio baseado em atividade é o sistema de custeio de produtos que atribuem os custos de apoio aos produtos na proporção da demanda que cada produto exerce sobre várias atividades.

Esse sistema rejeita aquela suposição de arbitrariedade utilizadas nos sistemas de custeio tradicional, em vez disso, desenvolve a ideia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade como mostra a figura.

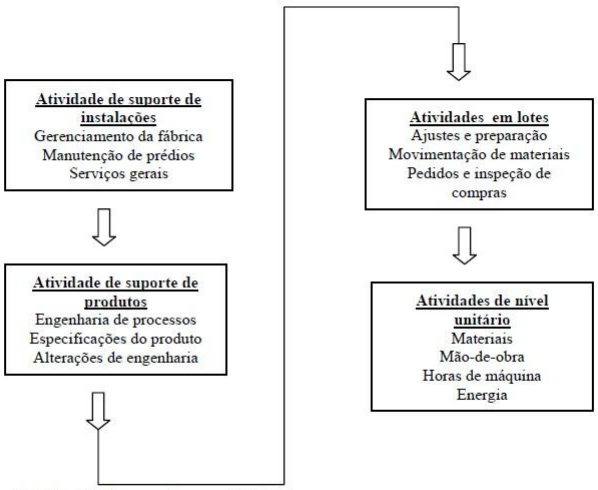


Figura 8 - Custeio baseado em atividades
Fonte: adaptado de Bruni e Famá (2004, p.185).

Nakagawa (1991, p.38), considera que as atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda do cliente e são elas que devem fazer parte dos objetivos de observação, coleta, registro e análise de um sistema de custeio.

Para Garrison e Noreen (2000, p.223) as etapas básicas para implantação do custeio por atividades utilizando o sistema de acumulação por ordem de produção são:

1. Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros;
2. Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo;
3. Apropriação dos custos aos centros de custos da atividade;
4. Determinação das taxas de atividades;
5. Apropriação dos custos aos objetos de custos, utilizando as taxas e as medidas de atividades;
6. Elaboração de relatórios gerenciais.

Ainda sobre as etapas básicas do ABC, Atkinson et al. (2000, p.79) relatam que a estrutura do sistema de custeio baseado em atividade é realizada em dois estágios:

I - Identificar todos os custos de apoio para os grupos de custos de atividades associados com os distintos direcionadores de custos de atividade.

II - Atribuir os custos aos trabalhos/produtos, com base nas taxas do direcionador de custos de atividades (calculada com índice dos custos de apoio acumulados em cada grupo de custos de atividade dividido pelo correspondente nível do direcionador de custos das atividades).

Os autores aduzem que para determinar as taxas do direcionador de custo de atividade se requer a utilização de cinco passos:

- **Passo 1** - Identificar as atividades realizadas pela empresa.
- **Passo 2 -** Determinar o custo de executar cada atividade.
- **Passo 3 -** Identificar um direcionador de custo para cada atividade.
- **Passo 4** - Determinar a quantidade de unidades de direcionador de custo disponibilizada pelos recursos comprometidos com cada atividade.
- **Passo 5 -** Dividir o custo de atividade pela quantidade de direcionadores de custo disponibilizados para determinar a taxa do direcionador de custo da atividade.

No método de custeio por atividade supõe-se que os objetos de custo, como os produtos causem atividades. Um pedido de um cliente, por exemplo, dá origem a uma ordem de produção, que é uma atividade. Admite-se que a atividade consome recursos, como o tempo despendido para programação da produção pelo PCP (Planejamento e Controle da Produção) e que o consumo dos recursos gera custos.

Para Garrison e Noreen (2000, p.67) para elaborar um sistema ABC, as empresas geralmente selecionam um pequeno conjunto das atividades que

sintetizam a maior p
indiretos. Cada ativi
do possível, os cu s
tros de custos no p
são apropriados aos

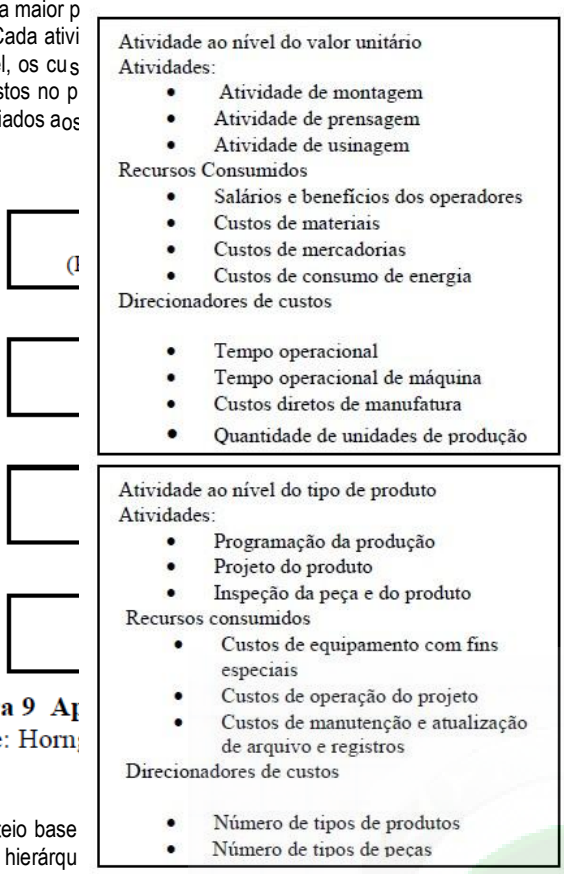


Figura 9 Ap
Fonte: Horn

O custeio base
do modelo hierárqu
sugerida para aloc a
duas etapas dos c
centros de custos e

Figura10 Modelo hierárquico método de custeio ABC
Fonte: Anderson e Sollenberger apud Moden (1999).

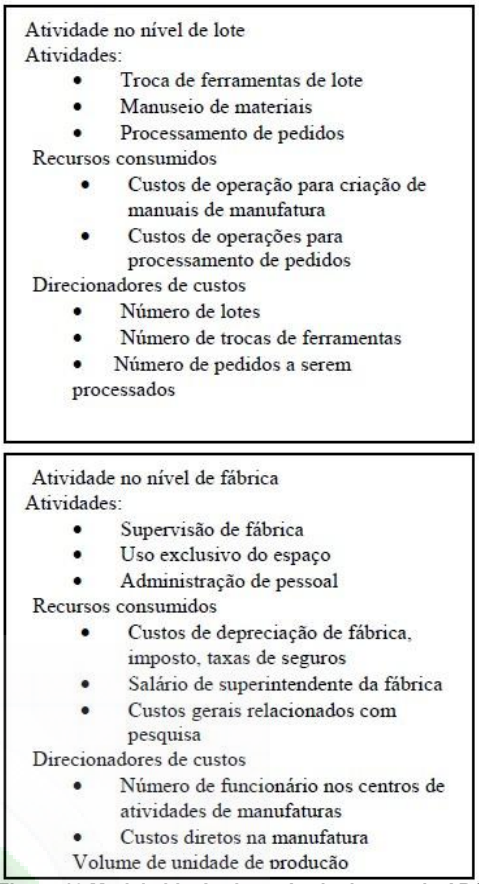


Figura 10 Modelo hieráquico método de custeio ABC
Fonte: Anderson e Sollenberger apud Moden (1999).

As atividades apresentadas podem ser orientadas de acordo com os processos realizados na elaboração de um produto ou serviço e seguem uma sequência lógica como:

a) Identificação das atividades gerais da fabrica.
b) Classificação das atividades relativas a:
- Linha de produção: custos de nível unitário, como materiais diretos, mão-de-obra, horas máquinas, etc;
- Lotes de produção: gastos com ajustes e preparação de máquinas (*setup*), movimentação de mercadoria e expedição, etc;
- Suporte aos produtos: relativos aos gastos com projeto dos produtos como desenvolvimento e especificações;
- Suporte às instalações: gastos associados ao gerenciamento da fábrica e serviços gerais;

c) Atribuição aos produtos das empresas da linha de produção, de lote e suporte aos produtos utilizando bases que permitam refletir o comportamento e necessidades dos produtos por essa atividade.

Para Jonhson e Kaplam (1997) o controle de processos deve refletir o nível de organização onde o processo ocorre. Não pode ser só um processo ou um sistema de controle de custos. Um sistema que facilita o controle de processos de nível de máquina seria diferente de um sistema para mensurar e controlar custos de laboratório ou de um custo indireto de suporte aos departamentos.

Vantagens e limitações atribuídas ao ABC

Para Moden (1999) a abordagem ABC é útil para muitos tipos de situações de tomada de decisões em negócios como também para decisões relativas à estratégia de negócio. Pode ser usado para obter valiosas informações que possibilitam a alta gerência concentrar-se nos produtos e tipos de produtos mais lucrativos.

De acordo com Martins (2003), uma das vantagens do ABC é a de não restringir a análise ao custo do produto e sua lucratividade. A análise do ABC permite que os processos ocorridos na empresa sejam custeados, pois são compostos por atividades que se interrelacionam.

Figura10 Modelo hierárquico método de custeio ABC
Fonte: Anderson e Sollenberger apud Moden (1999).

Com isso possibilita a visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas dentro de um processo, de forma a melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Contudo, como qualquer metodologia gerencial, o método ABC, também possui algumas limitações ou restrições. Kennedy e Affleck (2001) mostram que a adaptação do ABC depende de vários fatores como: tamanho da empresa, tipos de produção, grau de centralização, diversidade de produtos e a proporção dos custos indiretos no custo total de produção. Harlan De Azevedo Herculano

41. CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.

Conceitos de Custos

1 CUSTOS, DESPESAS E INVESTIMENTOS

1.1 Introdução

Antes de estudarmos os mecanismos utilizados para a contabilização do custo industrial, é necessário conhecer alguns conceitos básicos que facilitarão o entendimento da matéria.

Neste capítulo, explicaremos os significados dos principais termos, palavras e expressões técnicos utilizados na Contabilidade de Custos, sem esgotá-los, evidentemente, pois sempre que novos termos surgirem nos demais capítulos, eles também serão explicados.

A palavra custo possui significado muito abrangente.

Veja alguns exemplos: em uma empresa comercial, pode ser utilizada para representar o custo das compras de mercadorias, o custo das mercadorias disponíveis para venda, o custo das mercadorias vendidas etc.; em uma empresa de prestação de serviços, pode ser utilizada para representar o custo dos materiais adquiridos para aplicação na prestação de serviços, o custo dos serviços prestados etc.; em uma empresa industrial, pode ser utilizada para representar o custo das compras de matérias-primas, o custo das matérias-primas disponíveis, o custo das matérias-primas aplicadas no processo de fabricação, o custo direto de fabricação, o custo indireto de fabricação, o custo da produção acabada no período, o custo dos produtos vendidos etc.

Assim, você precisa ter consciência de que poderá encontrar conceitos distintos de custo. Procure analisar esses conceitos de acordo com o enfoque que estiver sendo dado a cada caso particular. Isso facilitará o seu raciocínio e tornará os estudos mais agradáveis.

Como o objeto dos nossos estudos é a empresa industrial e, mais precisamente, a função de produção desse tipo de empresa, nosso enfoque principal estará sempre voltado ao custo de fabricação, embora outros aspectos de importância também sejam tratados.

Não restam dúvidas de que um dos obstáculos enfrentados pelos estudantes de custos reside em saber diferenciar um gasto quando ele representa despesa e quando representa custo.

Essas duas palavras — despesa e custo —, tecnicamente representam coisas diferentes quando utilizadas pela Contabilidade de Custos, mas, quando empregadas na nossa linguagem comum ou integrando terminologias de outras profissões, em certos casos, podem representar coisas semelhantes.

Alguns professores e escritores preferem iniciar o ensino da Contabilidade de Custos ressaltando a questão da terminologia como fator de importância na aprendizagem.

Toda vez que a empresa industrial pretende obter bens — seja para uso, troca, transformação ou consumo — ou utilizar algum tipo de serviço, ela efetua um gasto. Esses gastos que podem ser pagos à vista ou a prazo, classificam-se em investimentos, despesas e custos. Quando, por exemplo, no momento da obtenção do bem ocorre o respectivo pagamento, dizemos que o gasto foi pago à vista, pois houve desembolso de numerário no momento da sua consumação. Se, no entanto, no momento da compra não ocorre pagamento, o qual deve ser feito posteriormente, dizemos que o gasto ocorreu para ser pago a prazo, pois não houve desembolso de numerário no momento da compra.

O desembolso, que se caracteriza pela entrega do numerário, pode ocorrer antes (pagamento antecipado), no momento (pagamento à vista) ou depois (pagamento a prazo) da consumação do gasto. Entretanto, ele não interfere na classificação do gasto em investimento, custo ou despesa.

Os gastos que se destinam à obtenção de bens de uso da empresa (computadores, móveis, máquinas, ferramentas, veículos etc.) ou a aplicações de caráter permanente (compra de ações de outras empresas, de imóveis, de ouro etc.) são considerados investimentos. Consideram-se também investimentos os gastos com a obtenção dos bens destinados a troca (mercadorias), transformação (matérias-primas, materiais secundários e materiais auxiliares, materiais de embalagem) ou consumo (materiais de expediente, higiene e limpeza), enquanto esses bens ainda não forem trocados, transformados ou consumidos.

Quando os gastos são efetuados para a obtenção de bens e serviços que são aplicados diretamente na produção de Outros bens, correspondem a custos.

Quando os bens — que serão aplicados no processo de fabricação — são adquiridos em grandes quantidades, no momento da compra serão estocados e, por esse motivo, classificados como investimentos. Esses bens somente deixarão de ser investimentos para serem classificados como custos a partir do momento em que forem retirados dos estoques e inseridos no processo de fabricação.

Quando os gastos são efetuados para obtenção de bens ou serviços aplicados nas áreas administrativa, comercial ou financeira, visando direta ou indiretamente a obtenção de receitas, correspondem a despesas.

Quando ocorrerem gastos na compra de bens de consumo em grandes quantidades, os quais serão inicialmente estocados (ativados) para serem consumidos, no futuro, nas áreas administrativa, comercial ou financeira, esses gastos serão inicial-mente classificados como investimentos. Quando esses bens são retirados dos estoques para serem consumidos nas áreas administrativa, comercial ou financeira da empresa, saem da fase de investimento para serem classificados como despesas.

É importante salientar que alguns gastos, pela sua natureza, são inicialmente considerados investimentos, integrando o ativo da empresa, e que, por meio da depreciação e da amortização, gradativamente, por critérios estabelecidos pela empresa (tempo de vida útil ou outro, todos aceitos e consagrados nos meios comerciais), deixam de ser investimentos para integrar o grupo dos custos ou das despesas, conforme o caso.

1.2 Diferença entre Custo e Despesa

Para que você possa diferenciar de forma cristalina custo de despesa em uma empresa industrial, pense assim: "a despesa vai para o resultado enquanto o custo vai para o produto"; "a despesa não será recuperada enquanto o custo será recuperado por ocasião da venda do produto".

Veja melhor: a despesa, quando incorrida e paga à vista, provoca diminuição no Ativo, pela saída do dinheiro; quando reconhecida como incorrida, porém a ser paga no período seguinte, gera aumento no Passivo pelo compromisso assumido. Em ambos os casos, ela exerce função negativa no Patrimônio, diminuindo o Ativo e aumentando o Passivo.

Em contrapartida, essas situações provocam diminuição no Patrimônio Líquido em decorrência da redução do lucro.

Por outro lado, o custo, ao integrar o valor do produto fabricado, será totalmente recuperado pela empresa por ocasião da venda do respectivo produto.

PARA MEMORIZAR

- O custo integra o produto; vai para o estoque e aumenta o AC.
- A despesa reduz o lucro; vai para o resultado e reduz o PL.

2 - CUSTO DE FABRICAÇÃO

2.1 Conceito

Custo de fabricação ou custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens.

2.2 Elementos

São três os elementos componentes do custo de fabricação:

- Materiais.
- Mão-de-obra.
- Gastos gerais de fabricação.

2.2.1 Materiais

Materiais são os objetos utilizados no processo de fabricação, podendo ou não entrar na composição do produto.

Podem ser classificados como segue:

a) Matéria-prima — é a substância bruta principal e indispensável na fabricação de um produto. Entra na composição do produto de maneira preponderante em relação aos demais materiais. Em uma indústria de móveis de madeira, a matéria-prima é a madeira; em uma indústria de confecções, é o tecido; em uma indústria de massas alimentícias, é a farinha.

b) Materiais secundários — são os materiais aplicados na fabricação em menores quantidades que a matéria-prima. Eles entram na composição dos produtos, juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são o prego, a cola, o verniz, as dobradiças, os fechos etc.; para uma indústria de confecções, são os aviamentos (botões, zíperes, linha etc.); para uma indústria de massas alimentícias, são os ovos, a manteiga, o fermento, o açúcar, o sal etc.

c) Materiais auxiliares — são todos os materiais que, embora necessários ao processo de fabricação, não entram na composição dos produtos. Para uma indústria de móveis de madeira, são as lixas, as estopas, os pincéis, a graxa etc.; para uma indústria de confecções, são as facas utilizadas para o corte dos tecidos, o produto de limpeza de acabamento (substâncias próprias para remover dos produtos os resíduos de tintas e de outras imperfeições agregadas no momento da fabricação) etc.; em uma indústria de massas alimentícias, são a manteiga utilizada para untar as assadeiras, as toalhas de papel etc.

d) Materiais de embalagem — são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos antes que eles deixem a área de produção. Os materiais de embalagem em uma indústria de móveis de madeira podem ser as caixas de papelão; em uma indústria de confecções, podem ser as caixas de papelão ou os sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, podem ser também as caixas de papelão, os sacos plásticos etc.

Você poderá encontrar outras denominações para grupos de materiais, como: materiais acessórios, material de acabamento etc. O detalhamento dependerá dos interesses da empresa ou até mesmo das características que envolvam cada processo de fabricação.

2.2.2 Mão-de-obra

Mão-de-obra é o esforço do homem aplicado na fabricação dos produtos. Compreende não só os gastos com salários, mas também com benefícios a que os empregados têm direito, como cestas básicas, vale-transporte, vale-refeição e outros. Acrescentam-se ainda à mão-de-obra os encargos sociais de obrigação da empresa, como a Previdência Social da parte patronal e o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

2.2.3 Gastos Gerais de Fabricação

Gastos gerais de fabricação compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, os quais, pela própria natureza, não se enquadram como materiais ou como mão-de-obra. São os gastos com aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação das máquinas, seguro contra roubo e incêndio, material de higiene e limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.

2.3 Classificação do Custo de Fabricação

2.3.1 Em Relação aos Produtos

Em relação aos produtos fabricados, o custo pode ser direto ou indireto.

- Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente na fabricação dos produtos. São assim denominados porque, além de integrarem os produtos, suas quantidades e seus valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto fabricado.
- Custos Indiretos compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente na fabricação dos produtos. São assim denominados porque, além de não integrarem os produtos, é impossível uma segura identificação de suas quantidades e de seus valores em relação a cada produto fabricado.

A classificação dos gastos em Custos Indiretos é dada tanto àqueles que impossibilitam uma segura e objetiva identificação em relação aos produtos fabricados, como também àqueles que, mesmo integrando os produtos (como ocorre com parte dos materiais secundários em alguns processos de fabricação), em razão do pequeno valor que representam em relação ao custo total, têm cálculos e controles tão onerosos que é preferível tratá-los como indiretos (convenção contábil da materialidade).

A impossibilidade de identificação desses gastos em relação aos produtos ocorre porque beneficiam a fabricação de vários produtos ao mesmo tempo.

Veja alguns exemplos:

- Aluguel da fábrica — o aluguel é pago para que a empresa possa utilizar o imóvel durante um período. Essa utilização beneficia a fabricação de todos os produtos e o normal é que não seja possível identificar esse gasto com esse ou aquele produto fabricado.
- Energia elétrica — a energia elétrica consumida na iluminação das dependências da fábrica, bem como aquela consumida por máquinas que não possuem medidores para permitir o controle do consumo, não poderão ser identificadas em relação a cada produto fabricado.
- Salários e encargos dos chefes de seção e dos supervisores da fábrica — esse pessoal trabalha dando assistência e supervisão a vários setores na área de produção. Seus trabalhos, portanto, beneficiam toda a produção de um período, o que dificulta a identificação com esse ou aquele produto.

A atribuição dos custos indiretos aos produtos é feita por meio de critérios que podem ser estimados ou até mesmo arbitrados pela empresa.

A distribuição dos custos indiretos aos produtos denomina-se rateio, e a medida que serve de parâmetro para se efetuar essa distribuição denomina-se base de rateio.

2.4 Custo dos Produtos Vendidos

2.4.1 Conceito

O custo dos produtos vendidos compreende a soma dos gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos que foram fabricados e vendidos pela empresa.

Após encerrado o processo de fabricação, os produtos acabados são transferidos da área de produção para o almoxarifado de produtos acabados, permanecendo estocados até que sejam vendidos.

Os produtos acabados recebem como custo toda a carga dos custos diretos e indiretos incorridos durante todo o processo de sua fabricação.

Os produtos que tiveram seus processos de fabricação iniciados em períodos anteriores e encerrados no período atual receberão cargas de custos proporcionais ao processo de fabricação em cada um dos períodos durante os quais estiveram em fabricação.

Portanto, ao terem seus processos de fabricação concluídos, os custos desses produtos conterão parte dos custos incorridos em períodos anteriores mais os custos gerados no atual período em que seus processos de fabricação foram concluídos.

É importante salientar que, entre os produtos vendidos pela empresa em um período, poderão constar somente produtos cujos processos de fabricação foram concluídos no respectivo período ou poderão constar também produtos que foram acabados em períodos anteriores.

Assim, para se conhecer o custo dos produtos vendidos, pode-se aplicar a seguinte fórmula:

CPV = ELPA + CPAP — EFPA

em que:

CPV = Custo dos produtos vendidos;

EIPA = Estoque inicial de produtos acabados;

CPAP Custo da produção acabada no período;

EFPA = Estoque final de produtos acabados.

Exemplo:

Suponhamos as seguintes informações extraídas dos registros contábeis de uma empresa industrial:

- Estoque inicial de produtos acabados: 50.000.
- Custo da produção acabada no período: 80.000.
- Estoque final de produtos acabados: 30.000.

Nesse caso, para apurar o custo dos produtos vendidos, faremos:

CPV = 50.000 + 80.000 — 30.000 = 100.000

Suponhamos, ainda, que o faturamento bruto no período tenha sido de 150.000, com ICMS incluso no valor de 15.000 e IPI adicionado também no valor de 15.000. Veja como ficará o resultado:

RVP = 150.000 — 15.000 — 100.000 = 35.000

Nesse caso, a empresa industrial obteve um lucro bruto no valor de 35.000.

Note que no valor faturado não se deve incluir o valor do IPI, uma vez que não corresponde a receita de vendas. Assim, do valor faturado, subtraímos o CPV e o ICMS, para chegarmos ao lucro bruto.

2.4.2 Modelo de Demonstração do Custo dos Produtos Vendidos

A Demonstração do Custo dos Produtos Vendidos apresentada a seguir é um relatório que constitui verdadeiro esquema técnico que pode ser utilizado para se apurar custos em uma empresa industrial.

Demonstração do custo dos produtos vendidos	
1.	Estoque inicial de Matérias-primas
2.	(+) Compras Líquidas de Matérias-primas*
3.	(=) CUSTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS DISPONÍVEIS (1+2)
4.	(-) Custo das Matérias-primas Não Aplicadas na Produção
4.1.	Estoque Final de Matérias-primas
4.2.	Custo das Vendas de Matérias-primas
4.3.	Subprodutos Acumulados no Período
4.4.	Outros
5.	(=) CUSTO DAS MATÉRIAS –PRIMA ~APLICADAS (3-4)
6.	(+) Mão-de-obra Direta
7.	(=) CUSTO PRIMÁRIO (5 + 6)
8.	(+) Outros Custos Diretos
8.1.	Materiais Secundários
8.2.	Materiais de Embalagem
8.3.	Outros Materiais
8.4.	Gastos Gerais de Fabricação Diretos
9.	(=) CUSTOS DIRETOS DE FABRICAÇÃO (7+8)
10.	(+) Custos Indiretos de Fabricação
10.1.	Materiais Indiretos
10.2.	Mão-de-obra Indireta
10.3.	Gastos Gerais de Fabricação Indiretos
11.	(=) CUSTO DE PRODUÇÃO DO PERÍODO (9 + 10)
12.	(+) Estoque Inicial de Produtos em Elaboração
13.	(=)CUSTO DE PRODUÇÃO (11 +12)
14.	*(—)* Estoque Final de Produtos em Elaboração
15.	(=) CUSTO DA PRODUÇÃO ACABADA NO PERÍODO (13 - 14)
16.	(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados
17.	(=) CUSTO DOS PRODUTOS DISPONÍVEIS PARA VENDA (15 + 16)
18.	*(—)* Estoque Final de Produtos Acabados
19.	(=) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS (17 - 18)
* Corresponde ao valor pago ao fornecedor, influenciado pelos fatos que alteram os valores das compras.	

NOTA:

Para se apurar o custo dos outros materiais diretos aplicados no processo de fabricação, bem como o custo dos materiais indiretos aplicados, deve-se observar, para cada material, os mesmos procedimentos apresentados no caso das matérias-primas.

2.4.3 Expressões Técnicas Utilizadas na DCPV

Custo das Matérias-primas Disponíveis — compreende o total das matérias-primas que a empresa teve à disposição durante o período para aplicar na produção. É fácil compreender que esse montante corresponde à soma das matérias-primas que estavam estocadas no início do período (Estoque Inicial de Matérias-primas) com as compras efetuadas durante o mesmo período. É importante salientar que, como custo das compras de matérias-primas efetuadas no período, deve ser considerado o custo das compras líquidas de matérias-primas, que corresponde ao montante das compras influenciado pelos fatos que alteram os valores das compras, como os descontos incondicionais e os abatimentos obtidos, os fretes e seguros que devem ser acrescidos, as compras anuladas, bem como os tributos incidentes sobre as compras.

Fórmula:

CMPD = EIMP + CLMP

Custo das Matérias-primas Aplicadas — compreende o Custo das Matérias-primas Disponíveis diminuído do somatório dos seguintes valores: custo do estoque final de matérias-primas, custo das vendas de matérias-primas, valor dos subprodutos acumulados durante o período (parte do custo dos subprodutos derivada de sobras de matérias-primas) e outros eventos que venham a reduzir o custo das matérias-primas disponíveis, por exemplo, baixas por perecimento, sinistro, furtos etc.

Fórmula:

CMPA = CMPD-EF-V-SP-O

Custo Primário — compreende os gastos com Matérias-primas Aplicadas mais os gastos com Mão-de-obra Direta.

NOTA:

Custo Primário não é o mesmo que Custo Direto. Além da matéria-prima e da mão-de-obra direta, que integram o Custo Primário, a Custo Direto compreende também os demais custos diretos com materiais secundários, materiais de embalagem e possíveis gastos gerais de fabricação diretos.

Fórmula:

CP=MP+MOD

Custo de transformação — compreende a soma dos gastos com mão-de-obra (direta e indireta) com os gastos gerais de fabricação (diretos e indiretos), aplicados na transformação dos materiais em produtos.

No total deste custo, não se incluem os gastos com materiais, pois deve ser considerado somente o esforço despendido pela empresa na transformação da matéria-prima em produtos.

Fórmula:

CT MOT + GGFT

Custo de Produção do Período ou Custo de Fabricação do Período — compreende a soma dos custos incorridos na produção do período dentro da fábrica. Para se obter este custo, basta somar os valores gastos com Materiais Diretos e Indiretos, com Mão-de-obra Direta e Indireta e com os Gastos Gerais de Fabricação Diretos e Indiretos aplicados na produção do período, sem considerar o valor do Estoque Inicial de Produtos em Elaboração.

Fórmula:

CPP = Materiais + MO + GGF

Custo de Produção — compreende o Custo de Produção do Período mais o Estoque Inicial de Produtos em Elaboração.

Fórmula:

CP = CPP + EIPE

Custo da Produção Acabada no Período — compreende o Custo de Produção menos o Estoque Final de Produtos em Elaboração.

Fórmula:

CPA CP — EFPE

Este custo poderá ser obtido também com a aplicação da seguinte fórmula:

CPA = EIPE + CP — EFPE

Nota:

Este custo pode conter, inclusive, custos de períodos anteriores, pois pode haver unidades que foram acabadas no exercício atual, porém iniciadas no exercício anterior, as quais compunham o estoque inicial de produtos em elaboração. Não fazem parte da produção acabada os produtos que foram iniciados no presente período, mas que serão

acabados em períodos futuros, os quais integrarão o estoque final de produtos em elaboração.

Custo dos Produtos Disponíveis para Venda — compreende o total dos custos dos produtos que a empresa teve à sua disposição para vender durante o período. É fácil entender que esse custo corresponde ao custo dos produtos acabados que estavam em estoque no início do período adicionado ao custo da produção acabada no presente período.

Fórmula:

CPDV = EIPA + CPA

2.4.4 Fórmula Simplificada para Apuração do Custo de Produção do Período

Por razões de simplificação, empresas industriais de pequeno e médio portes costumam considerar como materiais diretos somente a matéria-prima aplicada, sendo todos os demais materiais considerados como indiretos, ainda que possam ser facilmente identificados em relação aos produtos. Pelas mesmas razões, essas empresas costumam considerar, também, todos os gastos gerais de fabricação como sendo Indiretos.

Neste caso, o custo de produção do período pode ser obtido pela seguinte fórmula:

CPP MP + MOD + CIF

em que:

CPP = Custo de produção do período;

MP = Matéria-prima;

MOD = Mão-de-obra direta;

CIF = Custos indiretos de fabricação, compreendendo, neste caso, todos os materiais diretos e indiretos, exceto a matéria-prima, a mão-de-obra indireta e os gastos gerais de fabricação diretos e indiretos.

2.5 Custo das Mercadorias Vendidas

Custo das mercadorias vendidas é uma expressão em uso nas empresas comerciais. Corresponde ao valor pago pela empresa comercial aos seus fornecedores pelas mesmas mercadorias que vendeu aos seus clientes.

Há que se considerar que o valor pago pela empresa comercial ao fornecedor na compra de mercadorias pode sofrer alterações em consequência de fatos que comumente ocorrem em transações dessa natureza. Esses fatos, que podem provocar aumentos ou diminuições nos valores originalmente pagos aos fornecedores, são: abatimentos e descontos obtidos, fretes e seguros, além dos tributos incidentes sobre as compras, conforme eles sejam recuperáveis ou não pela empresa comercial.

Assim, além dos fatos citados, considerando que a empresa comercial em um período pode vender todas ou parte das mercadorias adquiridas no respectivo período, bem como as mercadorias adquiridas em períodos anteriores, para se conhecer o Custo das Mercadorias Vendidas em cada período pode-se aplicar a seguinte fórmula:

CMV=EI + (C+ FSC-CA-DIO-A)-EF

em que:

- CMV Custo das mercadorias vendidas;
- EI Custo das mercadorias que estavam em estoque no início do período;
- C Custo das compras efetuadas no respectivo período;
- FSC Valor dos fretes e seguros pagos no transporte das mercadorias adquiridas;
- CA Compras anuladas
- DIO Descontos obtidos incondicionalmente nas compras; Abatimentos obtidos em decorrência de avarias no transporte ou por outros motivos;
- EF Custo das mercadorias existentes em estoque no fina) do período.

Quanto aos tributos incidentes sobre as compras, como o IPI, o ICMS e outras taxas a.que, conforme a operação, possa a compra estar sujeita (como ocorre, por exemplo, com as taxas aduaneiras), deve-se observar a legislação em vigor em cada período de apuração para se aplicar os procedimentos de forma correta.

2.6 Custo dos Serviços Prestados

2.6.1 Conceito

Custo dos serviços prestados é uma expressão em uso nas empresas que prestam serviços.

Os serviços a terceiros podem ser prestados por pessoas físicas (profissionais autônomos), por prestadores de serviços (pedreiros, encanadores, eletricistas, advogados, engenheiros civis, jardineiros etc.), por empresas que exclusivamente operam nesse ramo de atividades ou, ainda, por empresas que, possuindo uma atividade principal, também prestam serviços, como ocorre com empresas comerciais e industriais.

Dentre as empresas comerciais que também prestam serviços, podemos citar aquelas que atuam no comércio de veículos e autopeças. As revendedoras de veículos, além da atividade comercial de revenda de veículos e autopeças, também prestam serviços de revisão e manutenção nos veículos de seus clientes.

Há uma infinidade de empresas industriais que, além da atividade preponderante de transformação de matérias-primas em produtos, também prestam serviços a seus clientes executando montagem, cromagem, niquilagem, beneficiamentos de peças, usinagem etc.

Em geral, entende-se por custo da prestação de um serviço o valor do salário e dos encargos do trabalhador que executou determinada tarefa. Entretanto, ao prestar algum serviço a terceiros, o prestador dos serviços, seja ele pessoa física ou empresa, incorrerá em outros gastos que podem variar conforme a natureza de tais serviços.

O custo com a prestação de serviços poderá envolver, além da mão-de-obra, outros gastos com o uso de máquinas, ferramentas e equipamentos, com o consumo de materiais auxiliares e de limpeza, de energia elétrica, combustíveis etc.

Quando uma empresa contrata serviços de um profissional autônomo ou de outra empresa, para a empresa beneficiária do serviço o custo do serviço corresponderá ao valor pago ao prestador do serviço. Entretanto, para o prestador do serviço, seja ele um profissional autônomo ou uma empresa, no valor recebido pelo serviço prestado estará embutido o custo necessário para que a tarefa seja realizada e mais uma margem de lucro.

O custo dos serviços prestados pelas empresas prestadoras de serviços a outras empresas poderá ser composto pelos mesmos elementos que compõem o custo de fabricação em uma empresa industrial, ou seja, materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação.

É evidente que nas empresas industriais, pelas próprias características que envolvem o processo de fabricação, geralmente o custo com mão-de-obra é inferior ao custo com materiais aplicados. Em uma indústria que atua no ramo de confecções, por exemplo, o custo com a matéria-prima e materiais secundários pode atingir até a 80% ou 90% do custo total de fabricação. Já nas empresas de prestação de serviços, o gasto preponderante quase sempre é com a mão-de-obra.

Diante do exposto, podemos concluir que, em uma empresa de prestação de serviços, os critérios a serem adotados para se calcular o custo dos serviços prestados são semelhantes aos critérios adotados para se apurar o custo de fabricação em uma empresa industrial.

A empresa de prestação de serviços certamente não conterá em seu Ativo os estoques de “Serviços Acabados’~ no entanto, poderá manter em estoque os materiais que serão consumidos ou aplicados na prestação dos serviços. Da mesma forma, essas empresas incorrerão em gastos com a depreciação de veículos, computadores e máquinas, ferramentas e equipamentos necessários à prestação dos serviços.

2.6.2 Exemplo Prático

A empresa de prestação de serviços Disque Entulhos opera no ramo de prestação de serviços que consiste basicamente em retirar entulhos de construções civis e empresas em geral.

Para prestar seus serviços, essa empresa utiliza 5 caminhões apropriados e possui 10 caçambas, também apropriadas para a coleta e o transporte dos entulhos. Possui 10 empregados, dos quais 8 atuam na

prestação dos serviços, conduzindo os caminhões e manobrando a carga e descarga das caçambas, enquanto 2 trabalham no escritório exercendo funções administrativas.

No escritório há 2 computadores, 2 armários, 2 mesas, 4 cadeiras, 1 aparelho de fax e 1 telefone fixo.

Suponhamos, então, os seguintes fatos ocorridos durante o mês de novembro	
Salários e encargos do pessoal do escritório	2.000
Salários e encargos dos motoristas	12.000
Lanches e refeições dos motoristas	2.500
Lanches e refeições dos escriturários	300
Depreciação dos computadores	600
Depreciação dos móveis e utensílios	500
Depreciação dos veículos	20.000
Energia elétrica	200
Telefone	150
Aluguel do imóvel	800
Combustíveis	8.000
Manutenção dos veículos	5.000
Serviços faturados e recebidos no mês	70.000
Imposto sobre Serviços devidos sobre o faturamento do mês a serem pagos no mês seguinte	3.500

Considerando somente a ocorrência dos fatos supra, veja como serão calculados o custo dos serviços prestados, o resultado bruto e o resultado líquido referentes ao mês de novembro:

Custos dos serviços prestados	
Salários e encargos dos motoristas	12.000
Lanches e refeições dos motoristas	2.500
Depreciação dos veículos	20.000
Estacionamento	1.200
Combustíveis	8.000
Manutenção dos veículos	5.000
Total	48.700

Resultado Bruto	
Receitas de Serviços	70.000
(—) Impostos sobre Serviços	(3.500)
(=) Receita Líquida	66.500
(—) Custo dos Serviços Prestados	(48.700)
(=) Lucro Bruto	17.800

Resultado Líquido	
Lucro Bruto	17.800
(—) Salários e encargos do pessoal do escritório	(2.000)
(—) Lanches e refeições dos escriturários	(300)
(—) Depreciação dos computadores	(600)
(—) Depreciação dos móveis e utensílios	(500)
(—) Aluguel do imóvel	(800)
(—) Energia elétrica	(200)
(—) Telefone	(150)
(=) Lucro Líquido	13.250

Finalmente, convém salientar que, nas empresas que prestam vários tipos de serviços, pode-se apurar o custo de cada um dos serviços prestados. Nesse caso, da mesma forma que ocorre nas empresas industriais, ocorrerão custos diretos e indiretos em relação a cada serviço prestado.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIO

Existem vários sistemas que podem ser utilizados para o custeamento dos produtos: uns com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos, como ocorre, por exemplo, com o sistema de custeio departamental e com o sistema de custeio ABC; e outros com fins específicos de promover a composição do custo total de fabricação dos produtos, como ocorre, por exemplo, com os sistemas de custeio direto, por absorção e *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichtkeit* (RKW), esse último explicado logo adiante.

Para facilitar o seu entendimento no estágio dos estudos em que se encontra, diferenciamos custos de despesas dizendo que "a despesa vai para o resultado enquanto o custo vai para o produto" Pois bem, os gastos que correspondem a custos ou a despesas integrarão o custo de fabricação ou o resultado do exercício, conforme o sistema de custeio adotado.

2.3.1 Sistema de Custeio Direto ou Variável

Esse sistema contempla como custo de fabricação somente os custos diretos ou variáveis. Nesse caso, os custos indiretos integram o resultado juntamente com as despesas. Por contemplar apenas parte dos custos incorridos na fabricação, esse sistema não é aceito pelo Fisco para direcionar a contabilização dos custos incorridos aos produtos. A inclusão da carga de custos indiretos juntamente com as despesas onera o resultado. Quando a empresa industrial vende toda a produção iniciada e concluída no mesmo período, o resultado não é afetado; entretanto, quando parte da produção é ativada, a adoção desse sistema implica estoques e lucro líquido subavaliados.

Portanto, a adoção do sistema de custeio direto fica restrita a fins gerenciais.

2.3.2 Sistema de Custeio por Absorção

Esse sistema de custeio contempla como custo de fabricação todos os custos incorridos no processo de fabricação do período, sejam eles diretos ou indiretos. Nesse caso, somente as despesas integrarão o resultado do exercício.

2.3.3.Sistema de Custeio RKW

O sistema de custeio RKW *(Reichskuratorium fur Wirtschaftlichtkeit),* criado por um órgão governamental da Alemanha, contempla como custo dos produtos todos os custos e as despesas incorridos no período.

No Brasil, contabilmente é inviável a adoção desse sistema, uma vez que fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em específico o Princípio da Competência, e também se incompatibiliza com a legislação tributária.

***2.3.4* Exemplo Prático**

Considere as seguintes informações extraídas do controle interno de uma empresa industrial, relativas ao mês de fevereiro de XI:

- Foi iniciada e concluída durante o mês a fabricação de 100 unidades do produto A.
- Matéria-prima, mão-de-obra direta e outros custos diretos importaram em $ 20.000.
- Os custos indiretos de fabricação importaram em $ 5.000.
- As despesas incorridas no período importaram em $ 7.000.

Considerando que não havia estoque inicial de produtos em elaboração nem de produtos acabados, e que não ocorreram vendas nem outras receitas no período, veja como ficam o custo e o resultado em cada sistema apresentado:

a) Custeio Direto	
Custo de Fabricação	.
Custos Diretos	20.000
(~) Custo de Fabricação do Período	20.000
Resultado	.
Custos Indiretos	5.000
(+) Despesas	7.000
(=) Prejuízo do Período	12.000
b) Sistema de Custeio por Absorção	
Custo de Fabricação	.
Custos Diretos	20.000
(+) Custos Indiretos	5.000
(=) Custo Total	25.000
Resultado	.
Despesas	7.000
(=) Prejuízo	7.000
c) Sistema de Custeio RKW	
Custo de Fabricação	.
Custos Diretos	20.000
(+) Custos Indiretos	5.000
(+) Despesas	7.000
(=) Custo de Fabricação do Período	32.000
Resultado	.
(Sem movimento)	.

Resumindo:

Custos são medidas monetárias dos sacrifícios financeiros com os quais uma organização, uma pessoa ou um governo, têm de arcar a fim de atingir seus objetivos, sendo considerados esses ditos objetivos, a utilização de um produto ou serviço qualquer, utilizados na obtenção de outros bens ou serviços. A Contabilidade gerencial incorpora esses e outros conceitos econômicos para fins de elaborar Relatórios de Custos de uso da Gestão Empresarial.

Custos sob a ótica contábil

Custos são medidas monetárias resultantes da aplicação de bens e serviços na produção de outros bens e serviços durante o processo de fabricação.

Objeto de sistematização por parte da Contabilidade de Custos, frequentemente confundido por leigos com o conceito de despesa, podem receber as seguintes categorias analíticas:

Principais Métodos de Custeio

- Custeio Direto (ou Variável): É um método de custeio usado para alocação apenas dos custos variáveis ao produto. Segundo Leoni "o sistema de custeio variável ou direto é um método que considera apenas os custos variáveis de apropriação direta como custo do produto ou serviço". Segundo Lopes de Sá (1990, p. 108) diz que o custeio variável é "o processo de apuração de custo que exclui os custos fixos". Segundo Meglioni "enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente as despesas". A diminuição da necessidade de rateio deve-se ao fato de que no sistema de custeio variável, são alocados aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis e, como na maioria dos casos, os custos variáveis também são diretos, não alocando os rateios dos custos indiretos. Ele é usado para eliminar qualquer distorção na apuração dos custos oriundos de problemas com rateios pois os custos fixos são tratados como despesas.
- Custeio por absorção (ou integral): O sistema de custeio por absorção é o sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção incluindo os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Segundo Meglioni, "o custeio por absorção é o método que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta. Assim todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos."
- Custo-padrão: são custos predeterminados, porém, diferentemente dos custos estimados, são calculados com base em parâmetros operacionais, e utilizados em operações repetitivas de produção, onde não compensaria calcular o custo individual de cada repetição.
- Custeio ABC: A alocação dos custos indiretos são baseadas nas atividades relacionadas.
- GECON: GECON ou modelo Gestão Econômica é um modelo de mensuração de custos baseado em gestão por resultados econômicos. Também conhecido por Grid Economics and Business Models Work.
- Custo-meta: O custo-meta, também conhecido como Target Costing, é uma estratégia de gestão de custos que, a partir do preço de mercado e de uma margem de lucro desejada, estabelece um teto de custo para os produtos ou serviços.

Quanto ao método de apuração dos custos

- Custos Fixos: são os custos que, embora tenham um valor total que não se altera com a variação da quantidade de bens ou serviços produzidos, seu valor unitário se altera de forma inversamente proporcional à alteração da quantidade produzida. Ex.: O pagamento de aluguel.
- Custos Variáveis: são os custos que, em bases unitárias possuem um valor que não se altera com alterações nas quantidades produzidas, porém, cujos valores totais variam em relação direta com a variação das quantidades produzidas. Ex.: Matéria prima.
- Custos Totais: é a soma de Custos Variáveis mais Custos Fixos, representado pela formula CT=CF+CV.
- Custos Diretos: são os custos suscetíveis de serem identificados com os bens ou serviços resultantes, ou seja, têm parcelas definidas apropriadas a cada unidade ou lote produzidas. Geralmente são representados por mão-de-obra direta e pelas matérias primas.
- Custos indiretos: todos os outros custos que dependem da adoção de algum critério de rateio para sua atribuição à produção. No jargão da contabilidade brasileira eles são chamados de CIF, de Custos Indiretos de Fabricação.

Outras classificações de custos

A seguir, apresenta-se uma relação de outras classificações de custos, menos usuais:

- Custos Imputados: são custos não revelados pelas demonstrações contábeis uma vez que não são registrados pela Contabilidade, por serem assumidos em decorrência de medida de valor do uso de determinado recurso e não representam desembolso de caixa. São custos constantes de estudos comparativos destinados à tomada de decisão ou de planejamento de projetos.
- Custos Próprios: abarcam as definições de custos diretos e de custos indiretos.
- Custos Rateados: vide Custo Indireto.
- Custos Comuns: são os custos originados em dois ou mais departamentos ou fases de produção onde não se pode determinar qual parcela do custo corresponde exatamente a cada departamento ou fase de produção.
- Custos Funcionais: são os custos identificados com as diferentes funções da empresa e se originam da utilização de Custeio por Responsabilidade. São os custos demonstrados após o Lucro Bruto Operacional na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE).
- Custos Estimados: são custos predeterminados destinados a solucionar problemas de controle e planejamento ou situações especiais.
- Custos Históricos: são os custos registrados contabilmente o qual representa o Princípio Fundamental de Contabilidade do Custo Histórico como Base de Valor.
- Custo Primário: representado pela soma do custo de mão-de-obra direta e de material direto ou matéria-prima.
- Custo de Transformação ou Conversão: é o custo total do processo produtivo e é representado pela soma da mão-de-obra direta com os custos indiretos e representa o custo de transformação da matéria-prima em produto acabado.
- Custo Fabril: é o custo total de fabricação, ou seja, a soma dos custos primários com os custos indiretos de fabricação.
- Custo de Fabricação ou de Produção: corresponde a expressão Custo Fabril+Estoque Inicial de Produtos em Processo-Estoque Final de Produtos em Processo, e representa o valor da produção de determinado período.
- Custo de Mercadorias ou Produtos Vendidos: corresponde a expressão Custo Fabril+Estoque Inicial de Produtos Acabados-Estoque Final de Produtos Acabados, e representa o valor da produção vendida em determinado período.
- Custo Oportunidade: é o valor do benefício que se deixa de receber, quando em um processo de decisão, se opta por determinado investimento em detrimento de outro, sendo os benefícios das alternativas rejeitadas o custo oportunidade da alternativa escolhida.
- Custo Marginal: conceito de custo ligado à Economia que significa a parcela de acréscimo no custo total por cada unidade adicional produzida.
- Custo de Qualidade: são os custos ligados ao controle de qualidade na produção,logística de um produto ou serviço. Os custos da qualidade podem ser divididos em quatro grupos: 1. custos de prevenção, 2. custos de inspeção, 3. custos de falhas internas, 4. custos de falhas externas. No primeiro grupo são registrados todos os gastos que a empresa incorre no intuito de evitar as falhas. No segundo grupo são registrados os gastos relacionados com as atividades de inspeção realizadas pelas empresas. O terceiro grupo abriga os gastos relacionados com as atividades de retrabalhos. Sendo assim, caso a inspeção não tenha sido eficiente, será neste grupo de custos que serão verificados os gastos para a adequação do produto. Finalmente, o

quarto grupo diz respeito aos custos relacionados à falhas descobertas pelos consumidores. São registrados as coberturas de garantia, gastos com recall etc. A empresa deve ter em mente que é necessário manter investimentos permanentes não só para adquirir a qualidade e sim para a sua manutenção. Assim sendo, quanto mais investimentos nos primeiros dois grupos menor tende a ser ao longo do tempo os custos dos dois últimos grupos.

- Custos ambientais: Os custos ambientais são apenas um subconjunto de um universo mais vasto de custos necessários a uma adequada tomada de decisões. Eles não são custos distintos, mas fazem parte de um sistema integrado de fluxos materiais e monetários que percorrem a empresa. Para o cálculo dos custos ambientais totais da empresa soma-se o custo dos materiais desperdiçados, despesas de manutenção e de depreciação e do trabalho com os custos de salvaguarda ambiental.

Produção

A sobrevivência do homem sempre dependeu da aplicação de seu engenho e trabalho para obter os bens de consumo destinados a satisfazer suas necessidades mais básicas, uma atividade que em economia recebe o nome de produção. Consumo e produção constituem, assim, as duas faces da mesma moeda. Sem produção não haveria consumo, que, por sua vez, num processo contínuo de retroalimentação, estimula a produção. Como o homem vive em sociedade, sua produção, seu trabalho, são sociais; o crescimento da sociedade depende de produção abundante que favoreça o consumo.

Produção, em economia, compreende todos os processos que melhoram e incrementam a adequação dos bens para satisfazer as necessidades humanas. Assim, abrange não só o critério técnico de transformação intrínseca dos bens como tudo o que facilita sua utilização, no que diz respeito ao tempo e ao espaço e, por isso, inclui o armazenamento desses bens, a distribuição nas quantidades desejadas e o transporte que os aproxima do consumidor. Em síntese, a produção compreende todo o processo pelo qual os fatores originais, ou bens de última ordem, se transformam em bens de primeira ordem ou de uso e consumo.

Os fatores originais da produção, ou seja, os que não são produzidos por nenhum outro e que, portanto, são irredutíveis ou de última ordem, são o trabalho do homem e os frutos e as forças da natureza, que se atribuem à terra como base de toda atividade humana (clima, estrutura geológica do solo, presença de cursos d'água, mata e vegetação espontânea, jazidas de combustíveis e minerais metálicos e não-metálicos, fauna etc). Além dos fatores irredutíveis, trabalho e natureza ou terra, existe um fator derivado de ambos denominado capital, ou conjunto de bens produzidos de toda ordem. O capital, por sua vez, pode dividir-se em capital consumptivo, ou de uso, e capital produtivo, formado pelos bens que não são de consumo imediato. Os três fatores da produção são, assim, natureza, trabalho e capital.

Etapas históricas da produção. Sempre foi intensa a ligação entre tecnologia e produção ao longo da história da atividade econômica e social, desde os períodos conhecidos da pré-história, separados e designados pela classe de instrumentos empregados pelo homem. Por isso, as grandes transformações da produção coincidem com as contribuições não menos transcendentais da inovação tecnológica.

A primeira etapa que se pode considerar é a da apropriação direta, na qual o homem vivia da coleta de frutos, da caça e da pesca e carecia de organização econômica. A segunda é a do pastoreio, caracterizada por uma incipiente criação do capital e representada pelos animais domésticos, que originou uma economia familiar, alimentou um comércio baseado na troca ou permuta e utilizou mão-de-obra escrava. A terceira etapa é representada pela agricultura, que fez surgir a economia de grupo, de aldeia, e se assentou sobre a servidão. A quarta etapa é a do artesanato ou produção manual, na qual a organização econômica se ampliou à cidade, utilizou-se o dinheiro no comércio, e a mão-de-obra se baseou no trabalho livre e nas guildas (associações profissionais de mestres do mesmo ramo). A quinta etapa é constituída pela produção industrial, que originou a economia nacional, utilizou o crédito no comércio e contratou o trabalho de modo individual ou coletivo.

A última etapa, a do mundo moderno, subdivide-se em dois grandes grupos segundo sejam os meios de produção de propriedade do estado ou da empresa privada e se orientem pelos princípios de mercado ou os do planejamento econômico centralizado; esses dois grandes subgrupos caracterizam a atividade econômica dos países comunistas e a do mundo capitalista. No final do século XX, os dois subgrupos se interpenetravam; havia países capitalistas com economia de planejamento centralizado e propriedade estatal de empresas produtivas; e países comunistas, como a China, com economia de mercado.

Função de produção. O produto mantém com os meios ou fatores da produção relações específicas, que dependem do tipo de técnica que se aplique no processo particular.

Normalmente, na obtenção de um produto podem-se empregar vários processos diferentes; para cada um deles existe uma equação que exprime a relação entre as quantidades de fatores produtivos empregados e o montante do produto obtido. A essa relação denomina-se função de produção. Em cada processo produtivo, tal função permite não só responder a várias questões de natureza econômica, como determinar a combinação mais barata de fatores produtivos que se pode usar para obter uma determinada quantidade de produto, como também possibilita fixar a produtividade de um fator de produção quando as quantidades em que foi empregado variam e as dos demais fatores permanecem constantes.

Com ambas as considerações busca-se adaptar a produção ao resultado econômico mais favorável. A direção de qualquer entidade econômica utiliza, assim, a função da produção que permite a melhor combinação harmônica de fatores para que seu benefício ou resultado seja máximo, uma avaliação que se faz pelo volume da renda procedente das vendas do produto ou por sua utilidade social.

Produtividade. Relação entre a quantidade de produto obtida no processo de produção e a quantidade do fator necessário para sua obtenção, produtividade será um conceito incompleto se não se levar em conta a significação econômica das quantidades relativas de fator e de produto. A simples relação física entre um e outro tem significado apenas técnico, e não econômico. A distinção entre produtividade e rentabilidade é dada pelo fato de que a segunda implica definição dos custos, dinheiro, a relação entre fator e produto, enquanto na primeira deve-se considerar o dispêndio de trabalho do fator para a produção da quantidade desejada do produto. Entretanto, em relação à produtividade não se pode deixar de considerar os custos dos fatores e a receita que pode advir do produto, sob pena de o conceito de produtividade perder toda significação econômica.

"Produtividade marginal" é a relação entre a quantidade adicional do fator e a quantidade adicional resultante para o produto; e "produtividade média", a proporção entre fator e produto, durante certo intervalo de tempo.

Produto. Benefício resultante do processo de produção, o produto provém diretamente da modificação da natureza ou substância das coisas com finalidade econômica. Costuma-se dividi-lo em produto nacional bruto e produto nacional líquido.

42. APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS À PRODUÇÃO: CONCEITO E CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DOS CUSTOS.

CLASSIFICAÇÕES DOS SISTEMAS DE PRODUÇÃO

1. Introdução

O estudo detalhado de um objeto ou fenômeno, frequentemente requer a elaboração de uma classificação dos seus tipos ou variações existentes. O objetivo principal de uma classificação é ajudar a entender o objeto em estudo, de maneira que possam ser estabelecidas relações entre características inerentes observadas, ferramentas de análise apropriadas, problemas típicos, soluções particulares, e outras categorias com cada uma das classes e subclasses propostas.

Uma das utilidades das classificações dos sistemas de produção é permitir discriminar grupos de técnicas de planejamento e gestão da produção apropriadas a cada tipo particular de sistema, o que racionaliza a escolha e a tomada de decisão sobre qual delas adotar em determinada circunstância e facilita sobre maneira a apresentação didática deste assunto.

Revisando a literatura disponível percebe-se que existem diversas maneiras de apresentar as classificações dos sistemas de produção, podendo levar a confusão ao invés de ajudar no aprendizado, em especial tratando-se de neófitos no assunto.

Pretendemos com este trabalho contribuir para a síntese do conhecimento existente sobre esse particular, propondo o uso da teoria de sistemas para servir de "fio condutor" para a apresentação lógica e organizada das classificações dos sistemas de produção.

2. Classificações dos Sistemas de Produção - Revisão da Literatura

Zacarelli (1979, p.12) fala em classificação de indústrias e estabelece duas grandes classes, cada uma com subclasses:

- **Indústrias do tipo contínuo**: onde os equipamentos executam as mesmas operações de maneira contínua e o material se move com pequenas interrupções entre eles até chegar a produto acabado. Pode se subdividir em:
- **Contínuo puro**: uma só linha de produção, os produtos finais são exatamente iguais e toda a matéria-prima é processada da mesma forma e na mesma sequência;
- **Contínuo com montagem ou desmontagem**: varias linhas de produção contínua que convergem nos locais de montagem ou desmontagem;
- **Contínuo com diferenciação final**: características de fluxo igual a um ou outro dos subtipos anteriores, mas o produto final pode apresentar variações.

- **Indústrias do tipo intermitente**: diversidade de produtos fabricados e tamanho reduzido do lote de fabricação determinam que os equipamentos apresentem variações frequentes no trabalho. Subdividem-se em:
- **Fabricação por encomenda de produtos diferentes**: produto de acordo com as especificações do cliente e a fabricação se inicia após a venda do produto;
- **Fabricação repetitiva dos mesmos lotes de produtos**: produtos padronizados pelo fabricante, repetitividade dos lotes de fabricação, pode-se ter as mesmas características de fluxo existente na fabricação sob encomenda.

Moreira (1998, p.8) define o que é um sistema de produção e descreve brevemente seus elementos e suas interações. Apresenta então duas classificações de sistemas de produção, à primeira denomina Classificação Tradicional e à segunda Classificação Cruzada de Schroeder.

A **Classificação Tradicional**, em função do fluxo do produto, agrupa os sistemas de produção em três grandes categorias:

a) **Sistemas de produção contínua ou de fluxo em linha**: apresentam sequência linear de fluxo e trabalham com produtos padronizados
i) **produção contínua propriamente dita**: é o caso das indústrias de processo, este tipo de produção tende a ter um alto grau de automatização e a produzir produtos altamente padronizados;
ii) **produção em massa**: linhas de montagem em larga escala de poucos produtos com grau de diferenciação relativamente pequeno
b) **Sistemas de produção intermitente** (fluxo intermitente)
i) **por lotes**: ao término da fabricação de um produto outros produtos tomam seu lugar nas máquinas, de maneira que o primeiro produto só voltará a ser fabricado depois de algum tempo
ii) **por encomenda**: o cliente apresenta seu próprio projeto do produto, devendo ser seguidas essas especificações na fabricação.
c) Sistemas de produção de grandes projetos sem repetição: produto único, não há rigorosamente um fluxo do produto, existe uma sequência predeterminada de atividades que deve ser seguida, com pouca ou nenhuma repetitividade.

A **Classificação Cruzada de Schroeder** considera duas dimensões. De um lado, a dimensão tipo de fluxo de produto de maneira semelhante à classificação tradicional. De outro, a dimensão tipo de atendimento ao consumidor, onde existem duas classes:

- **Sistemas orientados para estoque**: produto é fabricado e estocado antes da demanda efetiva do consumidor. Este tipo de sistema oferece atendimento rápido e a baixo custo, mas a flexibilidade de escolha do consumidor é reduzida;
- **Sistemas orientados para a encomenda**: as operações são ligadas a um cliente em particular, discutindo-se preço e prazo de entrega

Dessa maneira Moreira apresenta um quadro de duas entradas, na horizontal os tipo de fluxo do produto e na vertical a orientação para estoque ou para encomenda, com exemplos de indústrias e do setor de serviços .

Russomano, citando Moreira (1993), apresenta os três tipos clássicos:

- **Contínuo ou em linha**
- **Intermitente (repetitiva ou não)**
- **Construção de projetos**

Acrescenta o tipo **Misto**, onde a fabricação de componentes é feita de maneira intermitente nas seções de fabricação e a montagem do produto final é feita de maneira contínua na linha de montagem.

Apresenta também a classificação de Schroeder, como uma classificação cruzada que além do critério do fluxo do produto, leva em conta a decisão de produzir: antecipada ou sob encomenda. O quadro de exemplos que apresenta menciona os mesmos exemplos que Moreira para produção contínua e intermitente, porém não considera o tipo por projetos.

Plossl (1993, p.55) com um enfoque pragmático, afirma que do ponto de vista gerencial a classificação mais útil é por tipo de produção:

- Fabricado sob medida ou pedido (poucos de um tipo)
- Lote ou intermitente (muita variedade, volume reduzido)
- Processo ou contínuo (pouca variedade, grande volume)
- Repetitivo (pouca variedade, grande volume)
- Controlada – rigidamente regulamentada pelo governo (alimentos, produtos farmacêuticos, serviços públicos)

Tubino (1997, p.27) discute de maneira mais ampla as classificações dos sistemas de produção, identifica o critério que serve de base para três delas:

a) **pelo grau de padronização**
- **sistemas que produzem produtos padronizados**: bens ou serviços que apresentam alto grau de uniformidade e são produzidos em grande escala;
- **sistemas que produzem produtos sob medida**: bens ou serviços desenvolvidos para um cliente específico.

b) **pelo tipo de operação**
- **processos contínuos**: envolvem a produção de bens ou serviços que não podem ser identificados individualmente
- **processos discretos**: envolvem a produção de bens ou serviços que não podem ser isolados, em lotes ou unidades, e identificados em relação aos demais. Podem ser subdivididos em:
- **processos repetitivos em massa**: produção em grande escala de produtos altamente padronizados;
- **processos repetitivos em lote**: produção em lotes de um volume médio de bens ou serviços padronizados;
- **processos por projeto**: atendimento de uma necessidade específica dos clientes, o produto concebido em estreita ligação com o cliente tem uma data determinada para ser concluído. Uma vez concluído, o sistema de produção se volta para um novo projeto.

c) **pela natureza do produto**
- **manufatura de bens**: quando o produto fabricado é tangível
- **prestador de serviços**: quando o produto gerado é intangível

Slack (1997, p.36) apresenta um modelo de transformação que nada mais é do que a aplicação da teoria de sistemas á análise dos sistemas de produção. Depois de descrever detalhadamente cada um de seus elementos, apresenta uma classificação cruzada em função dos **tipos de recursos a serem transformados** e dos **tipos de processos de transformação** (ver figura 1).

Posteriormente Slack (1997, p.49) se ocupa sobre os **tipos de operações de produção** e estabelece quatro medidas que considera importantes para distinguir entre diferentes operações: volume de saídas, variedade de saídas, variação da demanda das saídas, e o grau de contato com o consumidor envolvido na produção da saída. Para cada uma destas medidas considera um continuum e descreve as implicações para o sistema de produção.

No capítulo 4 Slack (1997, p.135), considerando o continuum volume no eixo vertical e o continuum variedade no eixo horizontal identifica:

a) **tipos de processos em manufatura** (em ordem de variedade crescente e volume decrescente)

- processos contínuos
- processos de produção em massa
- processos em lotes ou bateladas
- processos de jobbing
- processos de projeto

b) **tipos de processos em serviços** (em ordem de volume crescente e variedade decrescente)
- serviços profissionais
- lojas de serviços
- serviços de massa

3. A Teoria de Sistemas como base para entender melhor as classificações

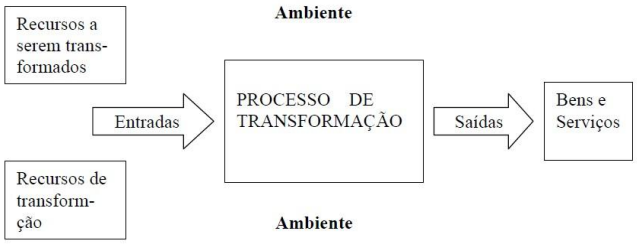


Figura 1. Modelo de sistema de produção (adaptado de Slack, 1997)

Considerando o modelo apresentado por Slack como base para a análise de um sistema de produção podemos estabelecer relações entre os elementos do sistema e os critérios das diversas classificações.

Analisando as entradas
a) **em função do tipo de recursos a serem transformados**
- sistemas predominantemente processadores de materiais
- sistemas predominantemente processadores de informações
- sistemas predominantemente processadores de consumidores

Analisando o processo de transformação
b) **em função da ação principal do processo de transformação**
- sistemas que transformam as propriedades físicas
- sistemas que transformam as propriedades informativas
- sistemas que mudam a posse ou propriedade
- sistemas que mudam a localização
- sistemas que estocam ou acomodam
- sistemas que mudam o estado fisiológico ou psicológico

c) **em função do fluxo dentro do processo de transformação**
- fluxo contínuo
- contínuo puro
- contínuo com montagem ou desmontagem
- contínuo com diferenciação final
- fluxo intermitente
- fluxo misto
- por projetos

Observe-se que nos três primeiros os equipamentos e mão-de-obra geralmente têm localização fixa enquanto existe um fluxo de materiais que passam de um posto de trabalho a outro. Porém, no caso do tipo por projetos o produto fica estático ou fixo e os materiais, equipamentos e mão-de-obra se movimentam até o mesmo.

d) **em função da decisão de produzir**
- antecipada ou para estoque
- sob encomenda

e) **em função do grau de contato com o consumidor**
- alto grau de contato ou linha de frente
- baixo grau de contato ou retaguarda

f) **em função da natureza das saídas**
- fabricação ou manufatura de produtos, quando se trata de uma saída tangível, que pode ser estocada e transportada
- geração ou prestação de serviço, quando a saída é intangível, consumida simultaneamente com a sua produção, onde é indispensável a presença do consumidor e não pode ser estocada ou transportada

g) **em função do volume de saídas**
- alto volume
- médio volume
- baixo volume

Analisando as saídas
h) **em função da variedade ou padronização das saídas**
- alta variedade de saídas ou produtos sem nenhuma padronização
- variedade média de saídas ou produtos com alguma padronização
- baixa variedade de saídas ou produtos altamente padronizados

i) **em função da variação da demanda pelas saídas**
- produção sazonal ou com alta variação da demanda
- produção não sazonal ou com baixa variação da demanda

4. Conclusão

Todos os critérios que servem como base para as classificações acima apresentadas se relacionam com os elementos do sistema (entradas, processo de transformação e saídas), de maneira que resulta mais fácil compreende-las.

É verdade que algumas classificações são mais importantes do que outras quando o objetivo é escolher a ferramenta teórica ou técnica que pode ser aplicada em determinado sistema de produção. Porém, a compreensão global das diversas classificações não deixa de ser uma fonte de reflexão que pode-nos levar a assimilar outros conhecimentos com maior facilidade. Essa tem sido a minha experiência como professor universitário. Wattson Perales

TIPOS DE PRODUÇÃO

⇒ **Produção Uniforme**

Este tipo de produção caracteriza-se pela produção continuada do(s) mesmo(s) produto(s) utilizando o mesmo processo de fabrico.

- a empresa produz um único produto;
- utilização de uma única matéria-prima;
- uma única transformação do produto.

⇒ **Produção Múltipla**

Nesta produção a empresa fabrica mais do que um produto, utilizando várias matérias-primas.

Esta produção pode ser:

- **Múltipla Conjunta**- a partir de uma matéria-prima ou conjunto de matérias-primas e obtêm-se assim simultaneamente vários produtos.
- **Múltipla Disjunta**- quando a partir da mesma matéria-prima a empresa fabrica vários produtos utilizando processos diferentes.

⇒ **Produção por Fases**

A matéria-prima é sujeita a várias transformações até a empresa obter o produto acabado, esta transformação faz-se por um processo sem paragens designado processo contínuo ou por um processo com paragem de designação processo descontínuo.

⇒ **Produção por Encomenda**

Esta produção é utilizada por empresas de fabricação disjunta e descontínua. É apenas iniciada a partir do momento em que dispomos de um compromisso do cliente. Assim, evita-se o stock de produtos acabados.

⇒ **Produção Contínua**

Considera-se uma produção contínua sempre que se trata de quantidades importantes de um dado produto. A implantação é feita em linha de produção. Assim estamos perante uma oficina de produção contínua designada de "flow shop".

Neste tipo de produção as máquinas estão dedicadas ao produto a fabricar o que, não permite grande flexibilidade. Tem como objetivo evitar a criação de estrangulamento da produção de cada uma das máquinas. É exemplo deste tipo de produção as indústrias petroquímicas e as cimenteiras.

- quando a interrupção da produção mostra as diferentes fases de transformação de matérias-primas;

- grandes quantidades, de 1 ou mais produtos, pouco diferenciados;
- utiliza linhas de produção pouco flexíveis;
- as máquinas têm finalidades específicas;
- pouco exigente em qualificação e supervisão de mão-de-obra;
- reduzidos stocks em matérias-primas e produtos em vias de fabrico;
- manutenção preventiva das máquinas;
- produtos circulam rapidamente dentro da fábrica;
- planejamento e controlo da produção fácil.

⇒ **Produção Descontínua**

Considera-se uma produção descontínua quando se trata de quantidades relativamente pequenas de vários produtos diferentes, utilizando um parque de matérias consideradas universais tais como tornos, fresadoras, etc.

A implantação das máquinas é realizada por oficinas funcionais que agrupam máquinas em função do tipo de tarefas que executam. Neste tipo de produção as máquinas são capazes de realizar um grande número de operações que não são específicas para um determinado tipo de produto o que lhe dá uma grande flexibilidade. É assim difícil equilibrar as tarefas, o que provoca grandes níveis de stock.

- quando a produção não se apresenta nas diversas fases de transformação;
- pequenas quantidades;
- grande flexibilidade;
- as máquinas são agrupadas por funções;
- exigente em qualificação e supervisão de mão-de-obra;
- elevados stocks em matérias-primas e produtos em vias de fabrico;
- manutenção exige espaços e meios mecânicos;
- as cargas dos postos de trabalhos não são equilibradas;
- planejamento e controlo da produção difícil.

Quadros comparativos entre a produção contínua e a produção descontínua:

PRODUTO		
Características	**Contínua**	**Descontínua**
Tipos de Ordem	*Contínua / lotes importantes*	*Lotes*
Fluxo da Produção	*Sequencial*	*Mal definido*
Variedade	*Fraca*	*Elevada*
Tipo de Mercado	*Massa*	*Por pedido*
Volume	*Elevado*	*Médio*

PESSOAL		
Características	**Contínua**	**Descontínua**
Competências	*Fraca*	*Elevada*
Tipo de Tarefas	*Repetitivas*	*Diferentes*
Salários	*Baixos*	*Elevados*

OBJETIVOS		
Características	**Contínua**	**Descontínua**
Quantidade	*Nítida*	*Sujeita a apreciação*
Prazos	*Fixo*	*Ligado ao planejamento*
Custos	*Baixos*	*Médios*
Flexibilidade	*Fraca*	*Média*

PLANEJAMENTO E CONTROLE		
Características	**Contínua**	**Descontínua**
Produção	*Simples*	*Difícil*
Stocks	*Simples*	*Difícil*
Qualidade	*Simples*	*Difícil*

⇒ **Produção em Série**

A produção em série caracteriza-se por:

- elevado grau de especialização técnica;
- encadeamento de operações, que originam um fluxo contínuo de operações.

Neste processo não há ordens de produção e é difícil obter custos, por lotes de produção ou por funções. As empresas assim limitam-se a calcular o custo global da produção do mês e a dividi-lo pelo número de unidades produzidas, obtendo deste modo o custo unitário de cada produto.

⇒ **Produção Simples**

Quando a transformação da matéria-prima em produto acabado exige uma única operação.

⇒ **Produção Complexa**

Quando a transformação da matéria-prima em produto acabado exige várias operações.

⇒ **Produção Única**

Quando a empresa fabrica sempre o mesmo produto.

⇒ **Produção Ininterrupta**

Quando as operações de transformação da matéria-prima se sucedem sem intervalos.

⇒ **Produção Multiforme**

Quando a empresa utiliza processos produtivos diversos.

A CONTABILIDADE E O CONTROLE DE CUSTOS

Em uma economia de alta competitividade e elevada carga tributária, as empresas brasileiras encontram-se, a cada dia, com maiores dificuldades para permanecerem no mercado.

Neste cenário, uma das tarefas imprescindíveis aos administradores é o controle de custos – já que, em tese, não é possível repassar aos preços finais de produtos e serviços eventuais ineficiências, desperdícios e excessos que se verificam na organização. O lucro depende, muitas vezes, de um adequado e rigoroso acompanhamento dos dispêndios havidos, já que as margens sobre o preço de venda tendem a ser cada vez mais comprimidas pela concorrência.

Obviamente isto nos leva a concluir que uma das melhores opções para sobrevivência no mercado é a obtenção do controle de custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos pelas empresas. Um adequado controle poderá permitir a formação de preços de vendas, individualizadamente, com maior exatidão.

Chama-se "sistema de custo" o conjunto de informações contábeis e gerenciais para aferição de custos, monitoramento de orçamentos e decisões de preço de venda.

Isoladamente, o sistema em si é um suporte imprescindível, desde que adequadamente formulado (com um mínimo de erros conceituais) e atualizado com frequência. Aí está o "charme" da contabilidade, pois, como registro permanente, obrigatório e regular, o sistema contábil, em seu conjunto, permite suporte aos cálculos de custos.

Um sistema de custos adequadamente implantado permite gerar informações, que, analisadas em conjunto com as mudanças do mercado, o preço de venda, o volume de vendas e outros dados, trarão subsídios indispensáveis ao administradores. Não se trata de burocratizar, mas de aproveitar informações valiosas para controle dos custos empresariais, podendo proporcionar aos administradores uma visão mais minuciosa de cada setor de sua empresa.

Importa destacar que o método de custeio permitido pela legislação brasileira é o custeio por absorção – o qual tem por finalidade absorver os custos dos produtos vendidos e ativar os custos dos produtos em estoque.

Utilizando-se os dados contábeis, mediante uma programação eficaz, é possível implementar um gerenciamento de custos como o ABC (Custo Baseado em Atividade). Esta ferramenta permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e tornou-se mais usado por apresentar resultados mais precisos e auxiliar outras técnicas de gestão empresarial – como JIT (Just in Time – Sistema de Custo sem Estoque), TQC (Controle Total de Qualidade) e CMS (Sistema de Gerenciamento de Custo).

Pode-se obter redução de custos desejada através de compras em bloco com outras empresas – através de associação ou cooperativa – que

proporcionam descontos consideráveis em produtos de qualidade.

Portanto, fica muito claro que com adequados sistemas de contabilidade e custos, a empresa terá condições de controlar suas atividades. Aproveitando tais dados, alcançará redução de custos, melhora de produtividade e, em decorrência, aumento da lucratividade.

A relação custo x benefício da contabilidade é assim maximizada – contabilidade não é luxo, é necessidade! Júlio César Zanluca

CONTROLE DOS CUSTOS: UMA VANTAGEM COMPETITIVA NO MERCADO

Atualmente com a globalização e mudanças constantes em todo o mercado, seja na legislação brasileira e internacional, seja na capacidade financeira das organizações, os clientes estão cada vez mais exigentes, buscando por produtos e serviços com alta qualidade e preços acessíveis.

Tendo em vista que a contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, em meados do século XVII e que inicialmente era utilizada somente para fins comerciais, percebe-se a grande mudança e crescimento da importância da mesma, em todas as atividades que visam a geração de riqueza para a sociedade.

Assim comenta MARTINS (2003) que, até a Revolução Industrial, quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais.

A globalização veio obrigar as empresas a criarem novos sistemas de custeio para responder aos novos desafios que apresentavam as empresas.

Logo, as diversas mudanças de ambientes, levaram o desaparecimento dos sistemas de custeio tradicionais, concebidos em outras épocas para dar respostas aos problemas e situações diferentes, oriundos naquele momento.

Com todas essas mudanças, faz-se necessário o uso de ferramentas que possibilitem apurar informações relativas ao custo de fabricação de produtos e serviços oferecidos pelas organizações para alcançar o sucesso no mercado.

Chegamos então no ponto de pensar realmente se essas ferramentas usadas para os muitos cálculos sobre custos e rentabilidade dos produtos, nos são úteis para que seja criada vantagem competitiva no mercado ou somente são burocracias impostas e que devem ser seguidas pelas organizações?

Segundo OLIVEIRA (2000), os administradores necessitam de informações confiáveis e rápidas que lhes possibilitem a tomada de decisões para o alcance e superação de metas e resultados.

No quesito vantagem competitiva e obtenção de lucros, deve-se investir em bases mais sólidas e eficazes, para que se obtenha maior clareza e credibilidade nas informações. Afinal, investidores, compradores e acionistas se valem de informações gerenciais para saber até quando investir e se o mesmo terá o retorno esperado.

De fato, essa competitividade acentua ainda mais a necessidade de se ter uma gestão de custos, visando obtenção de excelência empresarial. E são esses custos que geralmente são mal calculados e mal incorporados aos produtos, afetando profundamente a empresa, independente de porte, ramo e mercado atuante.

O administrador deve conhecer a realidade da empresa, comparar essa realidade com o que se esperava e analisar as diferenças existentes, identificando as causas e se possível, eliminar ou reduzir essas diferenças. (OLIVEIRA, 2000)

A marca de excelência de uma empresa requer constante eliminação de desperdícios, bem como a habilidade de manter a liderança industrial na introdução de novos produtos e serviços rentáveis.

Hoje, novas formas de produção de bens e serviços surgem a cada dia, com novas tecnologias, necessitando de métodos de gerenciamento avançados. Assim, os custos e despesas indiretas passaram a assumir um valor crescente em relação aos demais custos e a dificuldade em distribuí-los aos objetos inviabilizou a forma tradicional de custeio.

Logo, à medida que as empresas adotam uma filosofia onde a gerência do processo do negócio é a chave para a gerência de toda a empresa, o controle dos custos assume importância crucial para tornar a contabilidade gerencial de grande valor para os gerentes e administradores de hoje. artigonal.com

CLASSIFICAÇÃO E NOMENCLATURA DOS CUSTOS

Custos em Relação à sua Apropriação aos Produtos

Custos Diretos

São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo, ex.: matéria-prima, mão-de-obra direta, material de embalagem e acondicionamento, energia elétrica utilizada na fábrica.

Custos Indiretos

São aqueles que não possuem relação direta com o produto e não há como medi-los de forma objetiva. Sua apropriação aos diferentes produtos fabricados depende de estimativas ou rateios, ex.: depreciação, mão-de-obra indireta, aluguel da fábrica, gastos com manutenção e limpeza, energia elétrica que não pode ser associada à produção.

CUSTOS EM RELAÇÃO AOS NÍVEIS DE PRODUÇÃO

Custos Fixos

São aqueles cujos valores permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, ou seja, se mantêm fixos independentemente do nível de produção, ex.: aluguel da fábrica, salários dos vigilantes, gastos com manutenção e limpeza.

Custos Variáveis

São os custos que mantêm relação direta com o volume de produção. Dessa forma, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta, ex.: matéria-prima, mão-de-obra direta, energia elétrica utilizada nas máquinas, material de embalagem e acondicionamento.

Custos Semi-variáveis

São gastos que possuem parte de sua natureza fixa e parte variável, ex.: depreciação (por ação da natureza e obsolescência é fixo; desgaste pelo uso é variável), energia elétrica (utilizada nas máquinas é variável; utilizada na iluminação é fixa)

Critérios de Rateio

Representam os critérios utilizados para a distribuição dos gastos indiretos aos produtos. Os critérios são subjetivos, podendo provocar distorções nos resultados finais. Os critérios de rateio são específicos para cada empresa dependendo da relevância do valor envolvido. O quadro 1 apresenta uma lista de critérios mais utilizados.

Custos para Melhoria de Processos e Eliminação de desperdícios

Além do pleno conhecimento e controle dos custos de produção, é necessário identificar as possibilidades de melhorias de processos que resultem em identificação e eliminação de desperdícios que oneram o custo de produção e reduzem a lucratividade ou competitividade das empresas, ex.: Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing – ABC), JIT (Just in Time).

Custos para Auxílio na Tomada de Decisões Gerenciais

Nas empresas industriais, a elaboração das demonstrações contábeis de forma correta depende da avaliação do custo dos produtos fabricados. Dentre as mais comuns, cita-se a fixação do preço de venda, o cálculo da lucratividade dos produtos, a seleção do mix de produção, o que pode ser obtido pela utilização método de custeio direto ou variável.

Custos para Otimização dos Resultados

Com as mudanças que ocorrem diariamente no cenário econômico, os administradores necessitam de informações confiáveis e rápidas, que lhes possibilitem a tomada de decisões para o alcance e a superação das metas de resultados. Para esse fim, a metodologia da teoria das restrições (Theory of Constraints – TOC).

Quadro 1 – Critérios de apropriação dos custos indiretos de fabricação		
Gastos	Classificação	Possível critério
Depreciação de máquinas	Custo do produto	Quantidades produzidas ou tempo de utilização das máquinas
Mão-de-obra indireta	Custo do produto	Tempo de utilização de mão-de-obra direta
Material indireto	Custo do produto	Consumo de material direto
Depreciação de edifício industrial	Custo do produto	Área ocupada por cada linha de produção
Depreciação de edifício industrial	Custo do centro de custos	Área ocupada por cada centro de custo produtivo ou auxiliar
Gastos com refeitório industrial	Custo do centro de custos	Quantidade de refeições servidas
Energia elétrica consumida pela fábrica	Custo do centro de custos	Energia consumida pelas máquinas e equipamentos de cada centro de custos
Energia elétrica consumida pela fábrica	Custo do produto	Quantidade produzida ou tempo de utilização das máquinas
Gastos com propaganda e publicidade	Despesa de venda	Receitas geradas por produto anunciado
FONTE: Adaptado de Hernandez Perez Jr., 1999, p. 27		

APLICAÇÃO PRÁTICA

1. Quando existe a necessidade da aplicação de rateios, para apropriação do valor dos custos, aos produtos fabricados? Cite exemplos e qual a forma mais convencional.
2. Quais as modalidades de custos utilizados quando se procura a melhoria dos processos e eliminação dos desperdícios?
3. Qual o método de custos utilizado quando procura-se encontrar o melhor mix de produção (onde a empresa terá o melhor resultado possível)?
4. No elenco de contas abaixo, classifique quanto a: custo direto (CD), custo Indireto (CI), custo variável (CV), custo fixo (CF), custo semi-variável (CSV) José de Jesus Pinheiro Neto

Contas	Classificação
Depreciação do prédio e instalações da fábrica	
Energia elétrica utilizada na fábrica (máquinas e iluminação)	
Honorário da diretoria industrial	
Manutenção das máquinas e equipamentos da fábrica	
Materiais auxiliares diretos	
Matéria-prima consumida na fábrica	
Salários e encargos dos fiscais e gerentes de produção	
Salários e encargos dos operários da fábrica	
Seguro do prédio industrial	
Seguros das máquinas industriais	
Treinamento dos gerentes e supervisores da fábrica	
Treinamento dos operários da fábrica	

Evidenciação das contas patrimoniais, resultados e custos nas Demonstrações contábeis das indústrias.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DA INDÚSTRIA

Suponhamos um caso extremamente simples de uma indústria que produza um único produto, de forma continuada, e que tenha os seguintes movimentos em diversos meses seguidos.

(Suponhamos ainda que, neste exemplo, o custo unitário de produção seja o mesmo nos diversos períodos).

a) Primeiro mês

Custos incorridos no mês:

Matéria-prima.....$ 9.000,00
Mão-de-obra.....$ 4.500,00
Energia elétrica..... $ 1.500,00
$ 15.000,00

Unidades produzidas no mês: 15
Unidades vendidas no mês. 12
Estoque final de unidades prontas para venda
(não havia estoques iniciais) 03
Custo unitário de produção:.....$ 15.000,00 -: 15 um. = $ 1.000,00
Preço unitário de venda (igual para todos os meses):.....$ 1.200,00
Custo das unidades vendidas:..... 12 X $ 1.000, = 12.000,00
Estoque final de produtos acabados:..... 03 X $ 1.000= 3.000,00

Poderíamos fazer a demonstração de resultado desse primeiro mês da seguinte forma:

Vendas..... $ 14.400,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos.....($ 12.000,00)
Lucro Bruto.....$ 2.400,00

Esse é o formato-padrão oficial, para publicação, em que o Custo dos Produtos Vendidos aparece pelo valor total. Mas poderíamos também querer fazer menção detalhada dos custos incorridos no mês numa demonstração de uso interno à empresa, e então teríamos:

Vendas..... $ 14.400,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos
Matéria-prima..... $ 9.000,00
Mão-de-obra..... $ 4.500,00
Energia elétrica..... $ 1.500,00
Custo de Produção do Período..... $15.000,00
(-) Estoque final de Produtos Acabados ..... $ 3.000,00
.....($ 12.000,00)
Lucro Bruto..... $ 2.400,00

b) Segundo mês

Custos incorridos no mês (Custo de Produção do Período):

Matéria-prima..... $ 10.950,00
Mão-de-obra.....$ 5.475,00
Energia elétrica..... $ 1.825,00
$ 18.250,00

Unidades trabalhadas no mês (a última – 19ª está
Ainda em processamento, tendo sito feita apenas
sua quarta parte..... 18.1/4
Unidades acabadas no mês: 18
Unidades vendidas 17
Estoques finais:
Unidades acabadas: 04
Unidades em elaboração:..... ¼
Valor das vendas..... 17 X 1.200,00 = $20.400,00

Dos custos de Produção do Período de $ 18.250, $ 250 referem-se à unidade parcialmente elaborada. Logo, $ 18.000,00 são o Custo das Unidades Acabadas.

No estoque de produtos acabados, temos:

Unidades no início do 2º mês:.....	3	($ 3.000,00)
Recebidas da fábrica no mês:	18	($18.000,00)
Disponíveis para venda no mês:	21	($21.000,00)
Vendidas durante o mês:	17	($17.000,00)
Em estoque no final	04	($ 4.000,00)

A demonstração completa desse segundo mês poderia então ser elaborada:

Vendas..... $ 20.400,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos
Custo de Produção do Período..... $ 18.250,00
(-) Estoque Final de Produtos em Elaboração..... $ 250,00
(=) Custo das Unidades Acabadas..... $ 18.000,00
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados..... $ 3.000,00
(=) Custo dos Produtos Disponíveis..... $ 21.000,00
(-) Estoque Final de Produtos Acabados..... $ 4.000,00
..... $ 17.000,00
Lucro Bruto..... $ 3.400,00

É lógico que esta forma está, do ponto de vista formal, desnecessariamente complexa para a situação hipotética como esta, mas a razão é a de firmarmos alguns conceitos básicos: Custo de Produção do Período, Custo de Produção Acabada no Período, Custo dos Produtos Vendidos etc. Cada um tem um sentido próprio, mas não raramente eles nos trazem confusões. Por isso, vamos procurar elucidá-los de vez.

c) Terceiro Mês

Custos Incorridos no mês:

Matéria-Prima..... $ 10.350,00
Mão-de-obra..... $ 5.175,00

Energia Elétrica..... $ 1.725,00
$ 17.250,00

Unidades do período anterior terminadas neste mês: ¾ = 0,75
Unidades iniciadas e acabadas no mês: 16
Unidades iniciadas e não acabadas no mês (uma
Unidade feita até sua metade): ½ = 0,50
Soma = 17,25
Unidades Vendidas: 18
Distribuição de Custo de Produção do Período
Custo de acabar a unidade iniciada do 2º mês: $ 750
Custo de iniciar e acabar 16 unidades: $ 16.000
Custo de fazer a metade da 17ª unidade iniciada $ 500
$ 17.250

Custo das unidades acabadas no período
Custo da 1ª unidade acabada no mês:
Recebido no mês anterior $ 250
Recebido neste para terminar $ 750.....$ 1.000
Custo das 16 iniciadas e completadas $ 16.000
Custo de Produção Acabada no período: $ 17.000
Estoque Final Acabado = 4 + 17 – 18 = 3
Demonstração completa do resultado no 3º mês:

Vendas	$ 21.600
(-) Custo dos Produtos Vendidos	
Custo de Produção no Período	$ 17.250
(+) Estoque Inicial de Produtos em Elaboração	$ 250
Soma	$ 17.500
(-) Estoque Final de Produtos em Elaboração	$ 500
(=) Custo de Produção Acabada no Período	$ 17.000
(+) Estoque Inicial de Produtos Acabados	$ 4.000
(=) Custo dos Produtos Disponíveis	$ 21.000
(-) Estoque Final de Produtos Acabados	$ 3.000

$ 18.000
Lucro Bruto..... $ 3.600

- **Custo de Produção no Período** é a soma dos custos incorridos no período dentro da fábrica.
- **Custo de Produção Acabada** é a soma dos custos contidos na produção Acabada no período. Pode conter Custos de Produção também de períodos anteriores existentes em unidades que só foram completas no presente período.
- **Custo dos Produtos Vendidos** é a soma dos custos incorridos na produção dos bens e serviços que só agora estão sendo vendidos. Pode conter custos de produção de diversos períodos, caso os itens vendidos tenham sido produzidos em diversas épocas diferentes.

Os três conceitos são bastante distintos e não há nenhuma relação obrigatória entre seus valores no que respeita a sua grandeza. Cada um pode ser maior ou menor que o outro em cada período, dependendo das circunstâncias.

CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM DIRETOS E INDIRETOS

Suponhamos que os seguintes Custos de Produção de determinado Período precisam ser alocados aos quatro diferentes produtos elaborados pela empresa:

Matéria-Prima	$ 2.500.000
Embalagens	$ 600.000
Material de Consumo	$ 100.000
Mão-de-obra	$1.000.000
Salários de supervisão	$ 400.000
Depreciação das Máquinas	$ 300.000
Energia elétrica	$ 500.000
Aluguel do prédio	$ 200.000
Total	**$ 5.600.000**

O responsável por Custos faz os levantamentos e as análises necessárias e verifica o seguinte:

- **Matéria-Prima e Embalagens**: podem ser apropriadas perfeita e diretamente aos quatro produtos, já que foi possível identificar quando cada um consumiu.
- **Material de Consumo** – alguns são lubrificantes de máquinas, e não há como associá-los a cada produto diretamente, e outros são de tão pequeno valor que ninguém se preocupou em associá-los a cada produto.
- **Mão-de-obra**: é possível associar parte dela diretamente com cada produto, pois o processo não é muito automatizado e houve uma medição de quanto cada operário trabalhou em cada um e quanto custa cada operário para a empresa. Mas parte dela refere-se aos chefes de equipes de produção e, não há possibilidade de verificar quanto atribuir diretamente aos produtos ($200.000 dos $1.000.000).
- **Salários da Supervisão**: muito mais difícil ainda de se alocar por meio de uma verificação direta e objetiva do que a mão-de-obra dos chefes de equipes de produção, já que essa supervisão é a geral da produção. Representa esse custo o gasto da supervisão dos chefes de equipes e, por isso mesmo, muito mais difícil é a alocação aos produtos.
- **Depreciação de Máquinas**: a empresa deprecia linearmente em valores iguais por período, e não por produto. Haveria possibilidade de apropriar diretamente a cada produto se a depreciação fosse contabilizada de outra forma.
- **Energia Elétrica**: parte dela é possível alocar a três dos quatro produtos, já que a máquina que mais consome para cada item elaborado. Porém, o resto da energia só é medido globalmente, e não há forma direta de alocação ($350.000 são alocáveis e $150.000 não).
- **Aluguel do Prédio**: impossível se medir diretamente quanto pertence a cada produto.

Após essas análises, podemos verificar que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os **Custos Diretos** com relação aos produtos.

Outros realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel), a supervisão, as chefias etc.). São os **Custos Indiretos** com relação aos produtos.

Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.

Alguns custos têm características especiais. Por exemplo, vimos que parte dos Materiais de Consumo poderia ser apropriada diretamente, mas, dada sua irrelevância, verificou-se que não vale a pena esse trabalho; muitas vezes a relação "custo-benefício" é desfavorável para itens de pequena importância.

Outros como a Depreciação, poderiam também ser apropriados de maneira mais direta, porém, pela própria natureza do custo, não é na maior parte das vezes considerado útil tal procedimento. O próprio valor da depreciação como um todo é tão estimado e arbitrariamente fixado que chega a ser pouco útil a alocação direta.

Finalmente, certos custos, como a Energia Elétrica, podem ser relevantes, mas não tratados como diretos, já que para tanto seria necessária a existência de um sistema de mensuração do quanto é aplicado a cada produto. Por ser caro esse sistema ou de difícil aplicação, ou ainda por não ser muito diferente o valor assim obtido daquele que se calcularia com base na potência de cada máquina e no volume de sua utilização, prefere-se fazer a apropriação de forma indireta.

Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto.

Logo, o rol Custos Indiretos inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como Indiretos em função de sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações. Pode-se inclusive dizer também que, entre os Indiretos, existem os menos Indiretos (quase Diretos) , como Material de Consumo, e os mais

Indiretos, como Supervisão da fábrica, Imposto Predial ou Corpo de Segurança.

Com respeito especificamente à mão-de-obra, entendemos então o que seja Direta e Indireta; aquela diz respeito ao gosto com pessoal que trabalha e atua diretamente sobre o produto que está sendo elaborado; a outra, a Indireta, é a relativa ao pessoal de chefia, supervisão ou ainda atividades que, apesar de vinculadas à produção, nada têm de aplicação direta sobre o produto: manutenção, prevenção de acidentes, Contabilidade de Custos, programação e controle da produção etc.

OUTRA CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS: FIXOS E VARIÁVEIS.

Além de seu agrupamento em Diretos e Indiretos, os custos podem ser classificados de outras formas diferentes.

Outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custos e o volume de atividade numa unidade de tempo. Divide basicamente os Custos em Fixos e Variáveis.

Por exemplo, o valor global do consumo de materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção: logo, materiais diretos são **Custos Variáveis**.

Por outro lado, o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso, o aluguel é um **Custo Fixo.**

È de grande importância notas que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de Diretos e Indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida. Por exemplo, a matéria-prima é um Custo Variável, já que, por mês, seu valor total consumido depende da quantidade de bens fabricados. Entretanto, por unidade elaborada a quantidade de matéria-prima é provavelmente a mesma; mas isso não lhe tira a característica de Variável; pelo contrário, reforça-a.

A divisão em Fixos e Variáveis também tem outra característica importante; considerando a relação entre período e volume de atividade, não se está comparando um período com outro. Esse fato é de extrema importância na prática para não se confundir Custo Fixo com custo recorrente (repetitivo). Por exemplo, se a empresa adota um sistema de depreciação com base em quotas decrescentes e com isso atribui para cada período um valor diferente desse custo, continua tendo na depreciação um Custo Fixo, mesmo que a cada período ele seja de montante diferente. Também, se o aluguel é reajustado mensalmente em função de qualquer índice e nunca é igual em dois períodos subsequentes, não deixa de ser um Custo Fixo, já que em cada período seu valor é definido e independe do volume produzido.

Outros exemplos dessa natureza: mão-de-obra indireta – normalmente, é um gasto que, apesar de poder variar de período para período, é um Custo Fixo, pois, por mês, tem seu montante definido não em função do seu volume de produção; Conta dos Telefones da Fábrica – pode ter seu valor diferente em cada mês, mas não é um Custo Variável, pois seu montante não está variando em função do volume de produtos feitos.

Podem-se subclassificar os Custos Fixos em Repetitivos e Não-Repetitivos em valor, isto é, custos que se repetem em vários períodos seguintes na mesma importância (caso comum do pessoal de chefia da fábrica, das depreciações etc.) e custos que são diferentes em cada período (manutenção, energia etc.).

Outro aspecto dos Custos Fixos é que eles não são, mesmo os repetitivos, eternamente do mesmo valor. Sempre há pelo menos duas causas para sua modificação: mudança em função da variação de preços, da expansão da empresa ou de mudança de tecnologia. Por exemplo, o valor da Mão-de-obra Indireta pode subir em determinado mês em função de um dissídio; o aluguel pode crescer em virtude da adição de mais um imóvel; e a depreciação que pode também aumentar pela substituição de uma máquina velha por outra moderna e mais cara. Todos esses itens são Custos Fixos sempre, apesar de seus valores se modificarem, já que seu montante em cada período é independente do volume de produção.

Alguns tipos de custos tem componentes das duas naturezas. A Energia Elétrica é um exemplo, já que possui uma parcela que é fixa e outra variável; aquela independe de volume de produção, e é definida em função do potencial de consumo instalado, e esta depende diretamente do consumo efetivo. Custos dessa natureza são chamados, às vezes, semivariáveis ou semifixos (outras acepções existem para essas expressões), mas preferiremos, dizer sempre que são Custos com parte Fixa e parte Variável.

Necessário se torna aqui mencionar que a classificação em Fixos e Variáveis tem outra distinção com relação à classificação em Diretos e Indiretos. Esta última só se aplica a Custos propriamente ditos. Mas aquela também se aplica às Despesas. Assim, podemos ter Despesas com Vendas Fixas (propaganda, salários da administração das vendas, parte fixa da remuneração dos vendedores etc.) e Variáveis (comissão de vendedores, despesas de entre etc.). Aliás, a propaganda é um bom exemplo de Despesa Fixa não necessariamente repetitiva, já que a empresa pode arcar com um gasto dessa natureza num mês e não em outro; apesar dessa sua oscilação, é um valor fixo por período, isto é, definido não em função do volume de atividade (o volume de atividade. Para essa despesa, são as vendas e não a produção).

Existem Despesas Financeiras Fixas (juros e encargos de empréstimos) e também podem existir as Variáveis (descontos de duplicatas, se a empresa tem por norma a utilização dessa forma de financiamento). As Despesas de Administração são quase todas fixas, com raríssimas exceções.

Todos os custos podem ser classificados em Fixos ou Variáveis e em Diretos ou Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um custo Variável e Direto; o seguro é Fixo e Indireto e assim por diante. Os custos variáveis são sempre diretos por natureza, embora possam, às vezes, ser tratados como indiretos por razões de economia.

Um custo que precisa de bastante atenção nessa classificação é a mão-de-obra Direta. Mas esse aspecto e outros também importantes são tratados em capítulos posteriores.

OUTRAS NOMENCLATURAS DE CUSTOS

Outras expressões e terminologias são costumeiramente utilizadas em Custos. Vamos aqui apenas relacionar duas.

- **Custos Primários**: soma de matéria-prima com mão-de-obra direta. Não são a mesma coisa que Custos Diretos, já que nos Primários só estão incluídos aqueles dois itens. Assim, a embalagem é um Custo Direto, mas não Primário. No Capítulo 6, ao estudar custos por departamento e por centro de custos, veremos outra abordagem para custos primários e secundários.
- **Custos de Transformação**: soma de todos os Custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compras etc.). Representam esses Custos de Transformação o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão-de-obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial etc.).

RESUMO

São conceitos diferentes: Custo de Produção do Período, Custo da Produção Acabada e Custo da Produção Vendida. Pode um ser maior que o outro em cada período, conforme as circunstâncias.

Conceitos também importantes: Custos Diretos, Indiretos, Fixos e Variáveis. Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros ao fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como base de rateio, estimativas etc. Custos Fixos e Variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Fixos são que num período tem seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, e Variáveis os que tem seu valor determinado em função dessa oscilação.

Fixos e Variáveis são uma classificação aplicável também às Despe-

sas, enquanto Diretos e Indiretos são uma classificação aplicável só a Custos.

ESQUEMA BÁSICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Vamos exemplificar o esquema básico de Contabilidade de Custos, lembrando ser esta parte relativa à utilização de Custos para avaliação de Estoques para fins legais (fiscais e societários); por essa razão estamos trabalhando com o Custeio por Absorção.

1º PASSO: A SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS E DESPESAS

Suponhamos que estes sejam os gastos de determinado período da Empresa X:

Comissões de Vendedores..... $ 80.000
Salários da Fábrica..... $ 120.000
Matéria-prima consumida..... $350.000
Salários da Administração..... $ 90.000
Depreciação da Fábrica..... $ 60.000
Seguros da Fábrica..... $ 10.000
Despesas Financeiras..... $ 50.000
Honorários da Diretoria..... $ 40.000
Materiais Diversos – Fábrica..... $ 15.000
Energia elétrica – Fábrica..... $ 85.000
Manutenção – Fábrica..... $ 70.000
Despesas de Entrega.....$ 45.000
Correios, Telefone, Telex.....$ 5.000
Material de consumo – Escritório.....$ 5.000
Total gastos/abril..... .. $1.025.000

A primeira tarefa é a separação dos Custos de Produção. Teremos então a seguinte distribuição de gastos:

Custos de Produção

Salários da Fábrica ..... $ 120.000
Matéria-prima Consumida..... $ 350.000
Depreciação da Fábrica..... $ 60.000
Seguros da Fábrica..... $ 10.000
Materiais Diversos – Fábrica..... $ 15.000
Energia elétrica – Fábrica..... $ 85.000
Manutenção – Fábrica..... $ 70.000
Total..... $ 710.000

(Estes integrarão o Custo dos Produtos)

Despesas Administrativas

Salários da Administração..... $ 90.000
Honorários da Diretoria..... $ 40.000
Correios, Telefone e Telex..... $ 5.000
Material de Consumo – Escritório..... $ 5.000
Total:..... $ 140.000

Despesas de Venda

Comissões de Vendedores..... $ 80.000
Despesas de Entrega..... $ 45.000
Total:..... $ 125.000

Despesas Financeiras..... $ 50.000

(As despesas que não entraram no custo de produção, os quais totalizam $ 315.000, vão ser descarregadas diretamente no Resultado do Período, sem serem alocadas aos produtos).

2º PASSO: A APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS

Digamos que essa empresa elabore três produtos diferentes, chamados A, B e C. O passo seguinte é o de se distribuírem os custos diretos de produção aos três itens. Suponhamos ainda que nessa empresa, além da Matéria-prima, sejam também custos diretos parte da Mão-de-obra e parte da Energia Elétrica.

O problema agora é saber quanto da Matéria-prima total utilizada, de $ 350.000, quanto de Mão-de-obra Direta e quanto da Energia Elétrica direta foi aplicado em A, em B e em C.

Para o consumo de Matéria-prima, a empresa mantém um sistema de requisições de tal forma a saber sempre para qual produto foi utilizado o material retirado do Almoxarifado. E, a partir desse dado, conhece-se a seguinte distribuição:

Matéria-Prima:

Produto A..... $ 75.000
Produto B..... $ 135.000
Produto C..... $ 140.000
Total:..... $ 350.000

Para a Mão-de-obra, a situação é um pouco mais complexa, já que é necessário verificar o tal de $ 120.000 quanto diz respeito à Mão-de-obra Direta e quanto é a arte pertencente à Mão-de-obra Indireta. A empresa, para poder conhecer bem esse detalhe, mantém um apontamento (verificação) de quais forma os operários que trabalharam em cada produto no mês e por quanto tempo. Conhecidos tais detalhes e calculados os valores, conclui:

Mão-de-obra:

Indireta..... $ 30.000
Direta
Produto A..... $ 22.000
Produto B..... $ 47.000
Produto C..... $ 21.000..... $ 90.000
Total:.....$ 120.000

Logo, os $ 90.000 serão atribuídos diretamente aos produtos, enquanto os $ 30.000 serão adicionados ao rol dos custos indiretos.

A verificação da Energia Elétrica evidencia que, após anotado o consumo na fabricação dos produtos durante o mês, $ 45.000 são diretamente atribuíveis e $ 40.000 só alocáveis por critérios de rateio, já que existem medidores apenas em algumas máquinas:

Energia Elétrica:
Indireta..... $ 40.000
Direta
Produto A..... $ 18.000
Produto B..... $ 20.000
Produto C..... $ 7.000... $ 45.000
Total.....$ 85.000

Temos, então, resumidamente:

	Diretos				
Gastos	Produto A	Produto B	Produto C	Indiretos	Total
Matéria-prima	75.000	135.000	140.000	-	350.000
Mão-de-obra	22.000	47.000	21.000	30.000	120.000
Energia Elétrica	18.000	20.000	7.000	40.000	85.000
Depreciação	-	-	-	60.000	60.000
Seguros	-	-	-	10.000	10.000
Materiais Diversos	-	-	-	15.000	15.000
Manutenção	-	-	-	70.00	70.000
Total	**115.000**	**202.000**	**168.000**	**225.000**	**710.000**

Do total de Custos de Produção, $ 485.000 são diretos e já estão alocados e $ 225.000 precisam ainda ser apropriados.

3º PASSO: A APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS

Vamos agora analisar a forma ou as formas de alocar os custos indiretos que totalizam, neste exemplo, $ 225.000. Uma alternativa simplista seria a alocação aos produtos A, B e C proporcionalmente ao que cada uma já recebeu os custos diretos. Esse critério é relativamente usado quando os custos diretos são a grande porção dos custos totais, e não há outra maneira mais objetiva de visualização de quanto dois indiretos poderia, de forma menos arbitrária, ser alocado a A, B e C.

Teríamos então:

Produtos	Custos Diretos		Custos Indiretos		Totais
	$	%	$	%	
Produto A	115.000	23,71%	53.351	23,71%	168.351
Produto B	202.000	41,65%	93.711	41,65%	295.711
Produto C	168.000	34,64%	77.938	34,64%	245.938
Total	**485.000**	**100,00%**	**225.000**	**100,00%**	**710.000**

A última coluna do Quadro nos fornece então o custo total de cada produto, e a penúltima a parte que lhes foi imputada dos custos indiretos.

Suponhamos, entretanto, que a empresa resolva fazer outro tipo de alocação. Conhecendo o tempo de produção de cada um, pretende fazer a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente a ele, e faz uso dos próprios valores em reais da Mão-de-obra Direta, por ter sido esta calculada com base nesse mesmo tempo. Teríamos dessa maneira:

Produtos	Custos Diretos		Custos Indiretos	
	$	%	$	%
Produto A	$ 22.000	24,44%	$ 55.000	24,44%
Produto B	$ 47.000	52,22%	$ 117.500	52,22%
Produto C	$ 21.000	23,33%	$ 52.500	23,33%
Total	$ 90.000	100,00%	$ 225.000	100,00%

O custo total de cada produto seria:

Produtos	Custo Direto	Custo Indireto	Total
Produto A	$ 115.000	$ 55.000	$ 170.000
Produto B	$ 202.000	$ 117.500	$ 319.500
Produto C	$ 168.000	$ 52.500	$ 220.500
Total	**$ 485.000**	**$ 225.000**	**$ 710.000**

Esses valores de custos indiretos diferentes e consequentes custos totais também diferentes para cada produto podem não só provocar análises distorcidas, como também diminuir o grau de credibilidade com relação às informações de Custos. Não há, entretanto, forma perfeita de se fazer essa distribuição; podemos, no máximo, procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade.

ESQUEMA BÁSICO

Por enquanto, o esquema básico é:

a) separação entre Custos e Despesas;

b) apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos ou serviços;

c) rateio dos Custos Indiretos.

Os custos diretos são apropriados diretamente aos produtos e os indiretos são distribuídos através de rateios. O valor dos Produtos vão para resultado, quando da venda, através do CPV. As despesas vão diretamente para o Resultado.

Os custos incorridos num período só irão integralmente para o Resultado desse mesmo período caso toda a produção elaborada seja vendida, não havendo, portanto, estoques finais. Já as despesas – de Administração, de Vendas, Financeiras etc. sempre são debitadas ao Resultado do período em que são incorridos: assim é que funciona o Custeio por Absorção.

CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS

A forma de contabilização desse procedimento pode ser variada. Existem desde os critérios mais simples até os mais complexos. Em nosso exemplo visto até agora não há realmente muita complexidade, mas em outros à frente a situação pode tornar-se bem diferente. Admitindo que a empresa tenha resolvido, continuando o exemplo desenvolvido, contabilizar, com base no segundo critério o rate de CIP (Custos Indiretos de Produção), à base do valor da Mão-de-obra Direta, poderíamos ter:

Critério Simples: Contabilização dos Custos pela Contabilidade Financeira em contas apropriadas e transferência direta para os estoques à medida que os produtos são acabados ou então só no fim do período, sem registro das fases de rateio:

RAZONETES

Matéria-Prima Consumida	
350.000	

Mão-de-obra (Sal. Fábrica)	
120.000	

Depreciação Fábrica	
60.000	

Seguro Fábrica	
10.000	

Materiais Diversos Fábrica	
15.000	

Energia Elétrica Fábrica	
85.000	

Manutenção Fábrica	
70.000	

As contas de Despesas, por não nos interessarem, ficam de fora. Os custos acima são distribuídos diretamente às contas de estoques com base no quadro 5.4. (2º critério).

Débito: **Estoques**:

Produto A.....	$ 170.000
Produto B.....	$ 319.500
Produto C.....	$ 220.500
	$ 710.000

Crédito**: Custos:**

Matéria-Prima consumida.....	$ 350.000
Mão-de-obra (Sal. Fábrica).....	$ 120.000
Depreciação Fábrica.....	$ 60.000
Seguros Fábrica.....	$ 10.000
Mater. Diversos fábrica.....	$ 15.000
Energia elétrica fábrica.....	$ 85.000
Manutenção fábrica.....	$ 70.000
	$ 710.000

Ficam as contas assim:

RAZONETES

Matéria-Prima Consumida	
350.000	350.000(a)

Mão-de-obra (Sal. Fábrica)	
120.000	120.000(a)

Depreciação Fábrica	
60.000	60.000(a)

Seguro Fábrica	
10.000	10.000(a)

Materiais Diversos Fábrica	
15.000	15.000(a)

Energia Elétrica Fábrica	
85.000	85.000(a)

Manutenção Fábrica	
70.000	70.000(a)

Estoque Produto A	
(a) 170.000	

Estoque Produto B	
(a) 319.500	

Estoque Produto C	
(a) 220.500	

Talvez se pudesse argumentar que lançamentos tão simplificados não fornecem uma boa visão de como foi feita a distribuição dos custos. Entretanto, havendo um bom sistema de banco de dados, as melhores fontes dessas informações sobre distribuição serão sempre os próprios arquivos, e não o Diário e o Razão da Contabilidade.

Critério Complexo: a forma mais complexa para contabilização dos Custos seria representada pelo registro contábil no mesmo grau de detalhamento dos mapas e arquivos de custos.

a) Débito: Mão-de-obra Direta..... $ 90.000
Mão-de-obra Indireta..... $ 30.000
$120.000
Crédito: Mão-de-obra (sal. Fábrica) .... **$ 120.000**
(separação de Mão-de-obra)

b) Débito: Energia Elétrica Direta..... $ 45.000
Energia Elétrica Indireta..... $ 40.000
$ 85.000
Crédito: Energia Elétrica (fábrica)..... **$ 85.000**
(Separação da Energia Elétrica)

c) Débito: Estoques:
Produto A..... $ 75.000
Produto B..... $ 135.000
Produto C ..... $ 140.000
$ 350.000
Crédito: Matéria-Prima consumida..... **$ 350.000**
(Apropriação da Matéria-Prima aos produtos)

d) Débito: **Estoques:**
Produto A..... $ 22.000
Produto B..... $ 47.000
Produto C..... $ 21.000
$ 90.000
Crédito: Mão-de-obra Direta..... **$ 90.000**
(Apropriação da Mão-de-obra Direta aos produtos)

e) Débito: **Estoques**:
Produto A..... $ 18.000
Produto B..... $ 20.000
Produto C..... $ 7.000
$ 45.000
Crédito: Energia Elétrica Direta..... **$ 45.000**
(Apropriação da Energia Elétrica Direta aos produtos)

f) Débito: Estoques:
Produto A..... $ 55.000
Produto B..... $117.500
Produto C..... $ 52.500
$ 225.000

Crédito: Mão-de-obra Indireta.....$ 30.000
Energia Elétrica Indireta..... $ 40.000
Depreciação da Fábrica..... $ 60.000
Seguros Fábrica..... $ 10.000
Materiais Diversos Fábrica.... $ 15.000
Manutenção Fábrica..... $ 70.000
$ 225.000
(Apropriação dos Custos Indiretos aos produtos)

As contas ficariam:

RAZONETES

Matéria-Prima Consumida	
350.000	350.000(c)

Mão-de-obra (Sal. Fábrica)	
120.000	120.000(a)

Depreciação Fábrica	
60.000	60.000(f)

Seguro Fábrica	
10.000	10.000(f)

Materiais Diversos Fábrica	
15.000	15.000(f)

Energia Elétrica Direta	
45.000	45.000(e)

Energia Elétrica Indireta	
40.000	40.000(f)

Energia Elétrica Fábrica	
85.000	85.000(b)

Mão-de-obra Direta	
(a) 90.000	90.000(d)

Mão-de-obra Indireta	
(a)30.000	30.000(f)

Estoque Produto A	
(c) 75.000	
(d) 22.000	
(e) 18.000	
(f) 55.000	
170.000	

Estoque Produto B	
(c) 135.000	
(d) 47.000	
(e) 20.000	
(f) 117.500	
319.500	

Esta forma de contabilização segue de perto cada passo do próprio sistema de apuração e distribuição dos Custos e na prática deve ser aconselhada apenas quando da necessidade desses registros contábeis analíticos. Havendo possibilidade da manutenção de arquivos, essa maneira mais complexa de contabilização deve ser evitada, pois, além de normalmente emperrar a Contabilidade Financeira devido ao número extremamente grande de lançamentos requeridos, é de pouca utilidade prática, devido à dificuldade do manuseio de informações registradas dessa forma. Os mapas extraídos dos arquivos são mais fáceis de ser entendidos, e não há, inclusive, nem dupla forma de controle, pois a Contabilidade vai apenas "copiar" os próprios mapas.

Inúmeros outros critérios de contabilização existem, entremeando esses dois extremos vistos

RESUMO

O esquema básico da Contabilidade de Custos consiste, dentro do visto até o momento, em: a) separação de custos e despesas: b) apropriação dos Custos Diretos aos produtos; e c) apropriação mediante rateio dos Custos Indiretos aos produtos. Esses rateios podem ser feitos por vários critérios diferentes.

A contabilização dos Custos pode ir de um extremo de simplificação, com a Contabilidade Financeira separando Custos de Despesas e registrando diretamente a passagem dos Custos aos Produtos, ou então acompanhando "pari-passu" todas as etapas seguidas nos mapas e arquivos de Apropriação. Na prática, quanto mais simples for o sistema de contabilização melhor, desde que a empresa mantenha um adequado sistema de arquivamento dos mapas, eletrônicos ou não.

http://www.faeca.com.br/

MODELOS PADRONIZADOS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A principal finalidade da contabilidade é controlar a movimentação do patrimônio das entidades para fornecer informações de ordem patrimonial, econômica e financeira que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício. Essas informações, que serão utilizadas tanto por contabilistas quanto por outros usuários, são elaboradas com base nos registros contábeis da entidade e apresentadas em forma de mapas, relatórios, gráficos ou de outros quadros sintéticos ou analíticos que exprimam com fidelidade a situação patrimonial, econômica e financeira, além das mutações ocorridas no patrimônio da entidade por intermédio dos dados neles apresentados.

A Lei n. 6.404/1976, em seu artigo 176, estabelece a obrigatoriedade de as empresas elaborarem, no final de cada exercício social, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (ou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido), a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado, que serão complementados por Notas Explicativas.

Segundo estabelecem o *caput* e o § 1º do artigo 294 do RIR/1999, para que a empresa industrial possa avaliar pelo custo de produção os seus estoques de produtos em fabricação e acabados, precisará manter sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Dessa forma, no Plano de Contas das empresas industriais, além de modelos das demonstrações contábeis exigidos pela Lei n. 6.404/1976, estruturados conforme estabelece essa lei, deverão constar modelos padronizados de todos os demais quadros, livros auxiliares, fichas, ou mapas de apropriação ou rateio, cuja elaboração seja de responsabilidade do setor de contabilidade da entidade. (Osni Moura Ribeiro)

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976.

Dispõe sobre as Sociedades por Ações.
CAPÍTULO XV
Exercício Social e Demonstrações Financeiras
SEÇÃO I
Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

SEÇÃO II
Demonstrações Financeiras
Disposições Gerais

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

RIR/99
Critérios para Avaliação de Estoques

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).

Art. 296. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS.

§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

PLANO DE CONTAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Uma das fases do trabalho da Contabilidade de Custos é a acumulação (registro) dos custos, bem como das despesas da empresa.

Acumulação de custo significa colher os dados de custo e registrá-los de forma organizada (por meio da classificação contábil), sistemática, para atender a alguma finalidade (em nosso caso, calcular os custos dos produtos vendidos e o valor dos estoques).

ELENCO DE CONTAS. As contas são divididas em dois grupos:

- contas comuns ou fixas;
- contas variáveis ou específicas.

CONTAS COMUNS OU FIXAS:

- **Patrimônio** — é o conjunto dos bens, direitos e obrigações da empresa.
- **Bens fixos** — são os capitais aplicados em caráter permanente e destinados a constituir os meios de produção, com os quais as indústrias atingem seu objetivo. Exemplo: o imobilizado.
- **Bens de venda** — são os destinados à venda. Nas indústrias, são os produtos *fabricados.*
- **Bens numerários** — são as disponibilidades da empresa, representadas pelo saldo em Caixa e pelos depósitos bancários.
- **Bens de renda** — são os capitais aplicados em outra atividade que não seja o objeto da empresa. Exemplo: investimentos. Por essa razão, os bens de renda são eventuais, podendo não existir em muitas empresas industriais. São as contas patrimoniais, de balanço ou integrais. Exemplos: Caixa, Contas a Receber, Estoques, Imobilizado, Contas a Pagar, Empréstimos, Capital, Lucros Acumulados.

Na Contabilidade Industrial, usaremos principalmente as contas de estoques:

- estoques de materiais;
- estoques de produtos em elaboração;
- estoque de produtos acabados;
- importações de materiais em andamento.

ESTOQUE DE MATERIAIS. Os estoques de materiais podem ser classificados em:

- materiais diretos — compreendem a matéria-prima (componente físico que sofre a transformação, como o tecido, por exemplo) e materiais secundários (botão de um avental, por exemplo) e embalagem;
- materiais indiretos — são os materiais empregados na fabricação do produto, mas, devido à dificuldade de cálculo quanto à quantidade utilizada em cada produto fabricado, são considerados materiais indiretos.

- ✓ **ESTOQUE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO**. O saldo da conta Estoques de Produtos em Elaboração representa o valor dos produtos em processo, em fabricação, os produtos que ainda não estão acabados para serem vendidos.
- ✓ **ESTOQUE DE PRODUTOS ACABADOS**. Essa conta representa o saldo dos produtos disponíveis para venda, em estoque, no depósito de produtos acabados da empresa.
- ✓ **IMPORTAÇÕES DE MATERIAIS EM ANDAMENTO**. Caso a indústria importe um material para uso no processo fabril, todos os gastos incorridos na importação, tais como aquisição de moeda estrangeira, pagamento de fretes, seguros, comissões, despesas bancárias, despesas de desembaraço alfandegário etc., deverão ser escriturados em conta específica.

Exemplo de contas de balanço (integrais)

ATIVO	PASSIVO
Circulante (realizável até 360 dias do Balanço)	**Circulante (exigível** até 360 dias do Balanço)
Disponível	Fornecedores
caixa	Contas a Pagar
Bancos Conta Movimento	Solários a Pagar
Clientes	IPI a Recolher
Aplicações Financeiras	Outros Tributos a Recolher
Duplicatas o Receber	Encargos Previdenciários a Recolher
(—) Duplicatas Descontadas	Adiantamento de clientes
(—) Provisão para Créditos de liquidação Duvidosa	Provisão para Imposto de Renda
Outros Créditos	Dividendos Propostos a Pagar
Contas a Receber	Empréstimos Bancários de Curto Prazo
IPI a Recuperar	
ICMS a Recuperar	
Outros Créditos (indicar)	
Estoque (A indústria aplica grandes recursos nos estoques):	**Exigível a Longo Prazo** (acima de 360 dias)
Estoque de Matéria-prima	Empréstimos e financiamentos
Estoque de Material Secundário	Debêntures
Estoque de Embalagem	Provisão para Imposto de Renda diferido
Estoque de Materiais Indiretos	Outros Valores Exigíveis a Longo Prazo
Estoque de Produtos em Elaboração	**Resultado de Exercícios Futuros**
Estoque de Produtos Acabados	Receitas Aplicáveis a Exercícios Futuros
Importações em Andamento	(—) Custos e Despesas Relativos às Recebas anteriores
Outros Estoques	Patrimônio Liquido
Despesas do Exercício Seguinte	Capital Social
Seguros a Vencer	Reservas de Capital
Assinatura de Revistas	Reserva de Correção Monetária do Capital
Realizável a Longo Prazo (acima de 360 dias do Balanço)	Reservas de Reavaliação
Créditos — coligadas (transações não operacionais)	Reservas de Lucros
Créditos — diretores e acionistas (transações não operacionais)	Reserva legal
Outros valores	Reserva de Lucros a Realizar
Permanente	Reserva para contingências
Investimentos	Lucros Acumulados
Participações em outras empresas	**Total do Passivo**
Terrenos não de uso	
Imobilizado (O imobilizado também representa elevada aplicação de recursos na indústria):	
Terrenos	
Imóveis	
Máquinas e Equipamentos	
Veículos	
Ferramentas de longo duração	
Móveis e Utensílios	
(—) Depreciação Acumulada de todos os itens anteriores, exceto terrenos	
Diferido	
Gastos com desenvolvimento de novos produtos	
(—) Amortização Acumulada	
Total do Ativo	

CONTAS VARIÁVEIS OU ESPECÍFICAS. São as contas de resultado — receitas e despesas. Como as contas de receitas e despesas não apresentam diferença com relação à empresa comercial, dedicaremos nossa atenção às Contas de Custos de Produção.

CONTAS DE CUSTOS DE PRODUÇÃO. As contas de Custos de Produção são contas transitórias, pois, ao final do período, os custos registrados são transferidos para a conta Produtos em Processo (sistemática contábil mais usual).

Custos de Produção		**Produtos em Processo**	
MD		EI	
MOD		Custos	Produtos Prontos
CIF			
xxx	xxx	EF	

Custos de Produção (conta sintético)

1. Custos Diretos (contas analíticas)	2. Custos Indiretos de Fabricação (contas analíticas)
Material Direto	**Mão-de-obra Indireta** (vide detalhamento da MOD)
Matéria-prima Consumido	Materiais Indiretos
Material Secundário Consumido	Aluguel
Embalagem Aplicada no Produto	Depreciação das Máquinas
Outras Materiais Diretos	Gastos de Manutenção
Mão-de-obra Direta	Consumo de Luz e Água
Salários e Ordenados	Gastos com Transporte do
Prêmios de Produção	

Gratificações	Pessoal
Férias	Gastos com Refeitório
13º Salário	Vigilância
Contribuição Previdenciária	Ferramentas de Curta Duração
FGTS	IPTU (Imposto Predial)
Aviso Prévio e Indenização	Gastos com Veículos da Fábrica
Assistência Médica e Social	Material de Escritório
Seguro de Acidentes do Trabalho	Conta Telefônica
Outros Encargos Trabalhistas	

Os custos anteriores foram agrupados por componentes de custo. A empresa poderia agrupar os custos por departamento. No caso apresentado, se a empresa adotar a departamentalização dos custos, irá detalhar os custos por departamento. Exemplo:

Custos de Produção
Material Direto
Departamento de Corte
Departamento de Costura
Departamento de Acabamento
Corte
Departamento de Costura
Departamento de Acabamento

A empresa define o plano de contas de acordo com suas necessidades para a apuração de custo, planejamento, controle e tomada d~ decisão.

Sistema básico para apuração de custos

Na estruturação de um Sistema de Apuração de Custos, devem ser considerados:

- O processo de fabricação e/ou aquisição.
- O tipo de produto fabricado/comercializado.
- O nível de detalhamento de informações necessárias, considerando a relação custo *versus* benefício.
- A cultura e conveniência da empresa.
- Os departamentos e os centros de custos envolvidos.

BALANÇO PATRIMONIAL/DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1.1- Aspectos Gerais

Demonstrações financeiras ou demonstrações contábeis são relatórios elaborados com base na escrituração mercantil mantida pela entidade, com a finalidade de apresentar aos diversos usuários informações principalmente de natureza econômica e financeira, relativas à gestão do patrimônio ocorrida durante um exercício social.

O exercício social, em cujo final as entidades em geral devem apurar os seus resultados e elaborar as demonstrações financeiras, tem duração de um ano e a data do seu término deverá ser fixada no estatuto (art. 175 da Lei n. 6.4041 1976).

São usuários das informações contábeis as pessoas físicas e jurídicas que as utilizam para registrar e controlar a movimentação de seus patrimônios, bem como aquelas que, direta ou indiretamente, tenham interesse no controle, na apuração de resultados, na avaliação da situação patrimonial, econômica e financeira, e na análise do desempenho e desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios, acionistas (empresas societárias), gerentes, administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, bancos, investidores etc.

As informações de ordem econômica dizem respeito à movimentação das compras e vendas, das despesas e receitas, evidenciando os lucros ou os prejuízos apurados nas transações realizadas pela entidade.

As informações de ordem financeira referem-se ao Fluxo de Caixa (entradas e saídas de dinheiro).

O Conselho Federal de Contabilidade conceitua as demonstrações por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-T-3.1), como segue: "As demonstrações contábeis (inclusive as denominadas financeiras na legislação) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade".

A Lei n. 6.404/1976, que denomina as demonstrações contábeis de demonstrações financeiras, disciplina esse assunto em seus arts. 176 a 188.

No art. 176, a mencionada Lei determina que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- balanço patrimonial;
- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração dos Fluxos de Caixa;
- demonstração do valor adicionado.

No § 2º do art. 186, essa mesma Lei dispensa as companhias da obrigatoriedade de elaborar a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, desde que elaborem a demonstração das mutações do patrimônio líquido.

E importante salientar que a demonstração do valor adicionado só é obrigatória para as sociedades anônimas de capital aberto e que a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) está dispensada da elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Lei n. 6.404/1976, nos §§ 1º a 4º do art. 176, estabelece também que:

a) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
b) Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".
c) As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.
d) As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A Lei n. 6.404/1976 exige que as demonstrações financeiras das companhias abertas sejam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que observem ainda as normas expedidas por essa Comissão, as quais serão elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Segundo estabelece a NBC-T-3.1, as demonstrações contábeis, que serão elaboradas com observância dos princípios fundamentais de contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, deverão especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

As demonstrações financeiras deverão ser transcritas no livro Diário ou em livro próprio reservado para esse fim.

A Lei n. 6.404, em seu art. 289, determina o seguinte:

- As Sociedades Anônimas de Capital Aberto (aquelas que têm autorização para negociar suas ações no mercado de capitais) são obrigadas a publicar as demonstrações financeiras, anualmente, no órgão oficial da União ou do Estado ou do Distrito Federal, conforme o lugar em que esteja situada a sede da companhia, e em outro jornal de grande circulação editado na mesma localidade.
- A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar que as publicações ordenadas pela Lei n. 6.404/1976 sejam feitas também em jornal de grande circulação nas localidades em que os valores mobiliários da companhia sejam negociados em bolsa ou em mercado de balcão, ou disseminadas por algum outro meio que assegure sua ampla divulgação e imediato acesso às informações. As publicações das demonstrações financeiras poderão ser feitas adotando-se como expressão monetária o milhar de reais.
- Ê permitido às companhias abertas disponibilizar as suas demonstrações financeiras na rede mundial de computadores.

2- CONCEITO

O Balanço Patrimonial é a demonstração financeira (contábil) destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, em uma determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.

O Balanço Patrimonial deve compreender todos os bens e direitos, tanto tangíveis (materiais) como intangíveis (imateriais), as obrigações e o Patrimônio Líquido da entidade, levantados a partir dos resultados contábeis no seu livro Razão.

3- ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial deve ser estruturado observando-se a disciplina contida nos arts. 178 a 184 da Lei n. 6.404/1976.

O *caput* do art. 178 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que, no Balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

O Balanço Patrimonial é composto por duas partes: Ativo e Passivo.

Tradicionalmente, o Balanço Patrimonial é apresentado em um gráfico em forma de "T" .

Como o "T" tem dois lados, ficou convencionado que o lado esquerdo é o lado do Ativo, o direito, do Passivo.

Quando se observa um Balanço Patrimonial representado no gráfico em forma de "T", o lado direito, lado do Passivo, composto por obrigações e Patrimônio Líquido, revela, portanto, a origem dos recursos (capitais) totais que a empresa tem à sua disposição, os quais estão aplicados no patrimônio. As obrigações representam os recursos derivados de terceiros (capitais de terceiros), enquanto o Patrimônio Líquido mostra a origem dos recursos derivados dos proprietários (capitais próprios). O Ativo revela a aplicação desses recursos (capitais) totais, isto é, mostra em que a empresa investiu todo o capital (próprio e de terceiros) que tem à sua disposição.

3.1 Ativo

No Ativo, as contas representativas dos bens e dos direitos serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, em três grandes grupos: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente.

Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

3.1.1 Ativo Circulante

O Ativo Circulante é composto pelos bens e pelos direitos que estão em frequente circulação no patrimônio (capital de giro). Basicamente, são valores já realizados (transformados em dinheiro) ou cuja realização em dinheiro deva ocorrer até o término do exercício social subsequente.

Trata-se, portanto, de valores numerários (dinheiro em caixa e em bancos), bens destinados à venda ou a consumo próprio, despesas pagas antecipadamente com vencimentos fixados em até 12 meses, bem como direitos cujos vencimentos também ocorram em um prazo de 12 meses.

Convém ressaltar que, dentre os valores realizáveis do Ativo Circulante, alguns não serão convertidos diretamente em dinheiro, como ocorre com os Tributos que a empresa recolhe antecipadamente e cuja realização se dá pela compensação com obrigações fiscais que a empresa tem para pagar aos governos municipal, estadual e/ou federal; com os materiais de consumo cuja realização se dá pelo consumo que caracteriza a ocorrência de despesas, bem como com as Despesas Pagas Antecipadamente, cuja realização também se dá pela caracterização das respectivas despesas, conforme forem transcorrendo os prazos de competência.

A Lei n. 6.404/1976 estabelece que no Ativo Circulante devem constar as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Na vida prática, o grupo dos direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte normalmente é subdividido em: Clientes, Outros Créditos, Tributos a Recuperar, Investimentos Temporários a Curto Prazo e Estoques.

- *Os bens e os direitos* que representam os recursos aplicados nas disponibilidades são as importâncias em dinheiro que estão no Caixa ou que estão depositadas em nome da empresa, em estabelecimentos bancários. Os valores existentes nos estabelecimentos bancários considerados disponíveis são aqueles depositados em contas correntes à disposição da empresa ou em contas de aplicações que possam ser convertidas em dinheiro a qualquer momento. As contas classificadas nesse subgrupo são as que possuem o maior grau de liquidez entre todas as demais contas do Ativo.
- *Créditos com Clientes* compreendem os direitos a receber de terceiros, decorrentes de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços realizados a prazo. Incluem-se também nesse subgrupo os direitos a receber das administradoras de cartões de crédito, que correspondem aos valores também decorrentes das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços efetuados à vista ou a prazo, nos casos em que os clientes pagam suas compras por meio de cartões de crédito.
- *Outros Créditos* compreendem os demais direitos que a empresa tem para receber de terceiros e que não correspondam a direitos decorrentes de vendas a prazo de mercadorias ou de serviços.
- *Tributos a Recuperar* compreendem os direitos da empresa junto aos governos municipal, estadual ou federal. Esses direitos decorrem de impostos, taxas ou contribuições recolhidos de forma antecipada ou indevidamente, ou ainda que, por força da Legislação, gerem para a empresa direitos de compensação em até 12 meses.
- *Investimentos Temporários a Curto Prazo* compreendem as aplicações de dinheiro em títulos e valores mobiliários, representativos ou não do capital de outras empresas. Trata-se de investimentos efetuados com caráter especulativo e que serão convertidos em dinheiro mediante venda ou resgate, em até 12 meses.

Os *Estoques* compreendem os bens destinados à produção (matéria-prima; materiais secundários etc.), à prestação de serviço (materiais diversos), à venda (mercadorias ou Produtos) ou ao consumo (materiais de limpeza, expediente, embalagem etc.). Os estoques de mercadorias e de Produtos Acabados serão transformados em dinheiro quando vendidos à vista; aqueles de materiais destinados ao processo produtivo serão transformados em custos quando incorporados aos produtos em fabricação; os de materiais destinados à prestação de serviços serão convertidos em custos por ocasião de suas aplicações na prestação dos serviços; e os estoques de materiais de consumo serão transformados em despesas quando consumidos.

As despesas pagas antecipadamente compreendem as despesas do exercício seguinte, pagas no exercício atual.

3.1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo

Esse grupo é o oposto do Ativo Circulante. Enquanto no Ativo Circulante são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que estão em frequente circulação no patrimônio da empresa, isto é, que giram em prazo inferior a 12 meses, no Ativo Realizável a Longo Prazo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens e direitos que circularão somente após o término do exercício social seguinte.

É importante salientar que nesse grupo do Ativo, com exceção das Disponibilidades, poderão figurar todas as demais contas representativas das aplicações de recursos em bens e direitos, inclusive das despesas pagas antecipadamente que constarem do Ativo Circulante, desde que tenham o prazo de realização superior a 12 meses.

É importante salientar também que a Lei n. 6.404/1976, por meio do inc. II do art. 179, estabelece que no Ativo Realizável a Longo Prazo devem ser classificados ainda os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, independentemente do prazo de vencimento, desde que esses direitos decorram de operações que não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

3.1.3 Ativo Permanente

O Ativo Permanente, segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, é dividido em Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido.

a) *Investimentos* compreendem as contas representativas das participações no capital de outras sociedades, participações essas que geram rendimentos para a empresa, normalmente em forma de dividendos, bem como aquelas contas representativas dos direitos de qualquer natureza não-classificáveis no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo e que não se destinem à manutenção da atividade principal da empresa, como os investimentos em obras de arte, ou ainda em bens que gerem receitas para a empresa, independentemente de suas atividades operacionais (Imóveis de Renda, aplicações em ouro etc.).

b) *Imobilizado:* nesse subgrupo são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle desses bens. Pode ser subdividido como segue:

- Operacional Corpóreo (Tangível): composto pelas contas representativas dos recursos aplicados nos bens de uso da empresa. São bens materiais que a empresa usa no desenvolvimento das suas atividades operacionais normais, como móveis e utensílios, computadores, veículos etc.
- Operacional Recursos Naturais: composto por contas representativas dos capitais aplicados em recursos naturais (minerais ou florestais) de exploração da empresa.
- Objeto de Arrendamento Mercantil: composto pelas contas representativas dos bens que estão sendo utilizados pela empresa mas que não são de sua propriedade. Trata-se de bens arrendados de terceiros que podem ser adquiridos pela empresa no final do prazo de arrendamento.
- Imobilizado em Andamento (bens para futura operação): composto por contas representativas dos recursos aplicados em construções ou aquisições em andamento. Esses bens, depois de concluídos ou em condições de operar, serão utilizados pela empresa no desenvolvimento de suas atividades operacionais normais.

c) *Intangível:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados em bens imateriais. São direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive aqueles representativos de fundo de comércio adquirido a título oneroso.

d) *Diferido:* nesse subgrupo, são classificadas as contas representativas dos recursos aplicados no pagamento de despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Trata-se de gastos que podem ocorrer tanto antes de a empresa iniciar suas atividades operacionais (Gastos de Organização — pré-operacionais) quanto durante a vida operacional normal da empresa (Gastos de Reorganização e Gastos de Modernização). Esses gastos, embora correspondam a pagamentos de despesas, são ativados (contabilizados em contas do Ativo, como bens imateriais), para serem considerados como despesas nos exercícios em que tais gastos gerarem receitas para a empresa. A apropriação como despesas se dá por meio da amortização.

3.2 Passivo

O Passivo, como já dissemos, é a parte do Balanço Patrimonial que evidencia as obrigações (capitais de terceiros) e o Patrimônio Líquido (capitais próprios).

Segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, no Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido.

As contas representativas de obrigações (Passivo Exigível) devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados.

Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

3.2.1 Passivo Circulante

No Passivo Circulante são classificadas as contas representativas das obrigações cujos vencimentos ocorram no exercício seguinte.

Esse grupo poderá conter subdivisões, de acordo com a natureza de cada obrigação, como:

- *Obrigações a Fornecedores* compreendem os compromissos decorrentes da compra de mercadorias ou da utilização de serviços a prazo.
- *Empréstimos e Financiamentos:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa na captação de recursos financeiros, visando, normalmente, financiar o seu capital de giro.
- *Obrigações Tributárias:* compreendem os compromissos assumidos pela empresa junto aos governos federal, estadual ou municipal. São tributos (impostos, taxas ou contribuições) que a empresa tem para recolher aos cofres públicos, em decorrência do desenvolvimento das suas atividades normais.
- *Obrigações Trabalhistas e Previdenciária:* compreendem os encargos que a empresa tem para pagar aos seus empregados ou recolher aos órgãos públicos. Esses compromissos decorrem dos serviços a ela prestados por seus empregados. *Outras Obrigações:* compreendem as demais obrigações de curto prazo assumidas pela empresa e que não se enquadram nos subgrupos do Passivo Circulante já citados.

3.2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo

Nesse grupo do Passivo, podem figurar as mesmas contas representativas de obrigações classificadas no Passivo Circulante, porém vencíveis após o término do exercício social seguinte.

Nota: Na companhia cujo ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação das Contas representativas de direitos ou de obrigações no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo (Parágrafo único do art. 179 da Lei n. 6.404/1976).

3.2.3 Resultados de Exercícios Futuros

Nesse grupo do Passivo, devem ser classificadas as contas representativas de receitas de exercícios futuros, recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e das despesas a elas correspondentes.

3.2.4 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido é a parte do Balanço Patrimonial que corresponde aos capitais próprios. Os elementos que o compõem representam a origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários (titular, sócios ou acionistas) ou da gestão normal do patrimônio (lucros ou prejuízos apurados).

No Patrimônio Líquido, portanto, as contas representativas dos capitais próprios são classificadas da seguinte maneira:

a) *Capital Social:* subgrupo composto pela conta Capital que representa os valores investidos na empresa pelos titulares e pela conta Capital a Realizar (ou Titular conta Capital a Realizar; Quotistas conta Capital a Realizar; Acionistas conta Capital a Realizar etc.) que representa a parcela do capital já subscrita pelos sócios, porém ainda não realizada. Poderão figurar, ainda nesse subgrupo, as contas que representam o montante do capital autorizado, bem como da parcela desse capital ainda não subscrita.

b) *Reservas de Capital:* subgrupo composta por contas representativas de algumas receitas que, por força do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, não devem transitar pelo resultado do exercício, como é o caso das receitas decorrentes de ágio na emissão de ações e na alienação de partes beneficiárias ou de bônus de subscrição.

c) *Ajustes de Avaliação Patrimonial:* "Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado" (§3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976).

d) *Reservas de Lucros:* subgrupo composto pelas contas representativas das Reservas constituídas com parte dos lucros apurados pela empresa em decorrência de Lei ou da vontade do proprietário, dos sócios ou dos administradores.
e) *Ações em Tesouraria:* correspondem a ações da própria empresa adquiridas por ela mesma.
f) *Prejuízos Acumulados:* compreendem os prejuízos apurados pela empresa no exercício atual, ou em exercícios anteriores, até que sejam compensados ou assumidos pelos sócios.

4- CONTAS REDUTORAS DO BALANÇO

Você poderá observar no modelo de Balanço Patrimonial apresentado na seção 6 do presente capítulo que tanto no Ativo quanto no Passivo algumas contas são precedidas de sinal negativo (-). Elas são denominadas Contas Redutoras do Balanço.

Os valores das contas redutoras figuram entre parênteses, e estes indicam que tais valores são negativos no respectivo grupo.

4.1 Contas Redutoras do Ativo

Trata-se de contas de natureza credora que, por força da Lei n. 6.404/1976 e em decorrência da aplicação do principio da prudência, devem figurar no Balanço Patrimonial, ao lado do Ativo, como contas redutoras das contas com base nas quais elas foram originadas.

Para exemplificar, veja que o inc. V do art. 183 da Lei n. 6.404/1976 estabelece que as contas representativas dos bens de uso da empresa deverão figurar no grupo do Imobilizado do Balanço, deduzidas dos respectivos valores de depreciação, amortização ou exaustão.

Vejamos algumas Contas Redutoras do Ativo que constam do modelo de Balanço apresentado na seção 6:

a) (-) Duplicatas Descontadas: essa conta figura no Ativo Circulante, no subgrupo dos Direitos a Receber de Clientes. Quando a empresa desconta títulos de sua emissão, ela transfere a posse e a propriedade desses títulos à instituição financeira que os descontou. Trata-se de um adiantamento que a instituição financeira faz à empresa, recebendo como garantia títulos de sua emissão. Portanto, a conta Duplicatas Descontadas representa, para a empresa, uma obrigação, pois os valores por ela recebidos antecipadamente fazem que as somas informadas em Duplicatas a Receber incluam valores que não lhe pertencem mais.
b) (-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa: essa conta figura também no Ativo Circulante, no subgrupo Clientes, como redutora do saldo das Duplicatas a Receber, pois, embora não corresponda à obrigação da empresa sobre Duplicatas, como ocorre com a conta Duplicatas Descontadas, representa uma previsão de perda que provavelmente ocorrerá no exercício seguinte, com base em perdas já ocorridas em exercícios anteriores.
   As contas Duplicatas Descontadas e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (letras "a" e "b" supra), constando como redutoras da conta Duplicatas a Receber, permitem, portanto, que, no Balanço, o valor líquido das duplicatas desses saldos reflita de forma mais adequada os reais valores que a empresa terá para receber de seus clientes, isto é, desvinculados dos compromissos assumidos ou das perdas que provavelmente ocorrerão.
c) (-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado: essa conta pode figurar como redutora de várias contas do Ativo. Trata-se de provisão criada no final do exercício social em decorrência da aplicação da regra "custo ou mercado, dos dois o menor" (art. 183 da Lei n. 6.404/1976). Essa provisão é constituída sempre que o valor de mercado a ser alcançado na alienação desses bens seja inferior ao custo de aquisição.
d) (-) Depreciação Acumulada: figura no Ativo Permanente como redutora das contas representativas dos bens de uso. O processo da depreciação justifica-se pela perda de valor que sofrem os bens do Ativo Imobilizado em razão do uso, da ação da natureza e da obsolescência, fatores esses responsáveis pela desvalorização dos citados bens.

Dessa forma, os bens de uso são apresentados no Balanço pelos seus valores originais diminuídos das depreciações, permitindo assim que esses bens integrem o montante do patrimônio pelos seus valores reais.

4.2 Contas Redutoras do Passivo

Trata-se de contas de natureza devedora que, pelas mesmas razões já explicitadas em relação às Redutoras do Ativo, devem figurar no lado do Passivo.

Embora possam aparecer em todo o Passivo, são mais comuns as Redutoras do Patrimônio Líquido.

Vejamos alguns exemplos:

a) (-) Custos/Despesas ou encargos vinculados às receitas: essa intitulação representa um conjunto de contas redutoras que poderá figurar no grupo de Resultados de Exercícios Futuros.
   São encargos que decorrem das receitas recebidas antecipadamente, podendo ser de natureza tributária ou de outra natureza, e podem representar custos, perdas ou despesas, desde que necessárias para a realização da respectiva receita. O título da conta também poderá ser mais adequado ao tipo da despesa a que corresponda.
   Veja o seguinte exemplo: suponhamos que uma empresa comercial que atua no ramo de comércio de veículos usados, com o propósito de aumentar suas receitas, tenha decidido locar parte do imóvel de sua propriedade, onde está instalada, pelo período de um ano, de 1º de janeiro de x2 a 31 de dezembro de x2. Na data de assinatura do contrato de locação (10 de dezembro de x1), ela exigiu que o locatário pagasse a importância de $ 3.000, correspondente a um mês de aluguel antecipado. Entretanto, para que a locação se realizasse, gastou-se em dezembro de x1 a importância de $ 1.000 com pequenos reparos na rede elétrica e na rede de água. Portanto, como no mês de dezembro de x1 a empresa recebeu antecipadamente a importância de $ 3.000 e teve gastos correspondentes de $ 1.000, no Balanço que será levantado em 31 de dezembro de x1, no grupo de Resultados de Exercícios Futuros, constará:
   - Aluguéis Ativos a Vencer 3.000
   - (-) Despesas com Reformas (1.000)
   - Total 2.000
b) (-) Capital a Realizar: figura no Patrimônio Líquido como redutora da conta que registra o capital social. Refere-se à parcela do capital ainda não integralizada pelos proprietários, permitindo, no entanto, que o valor do capital, somado ao patrimônio, reflita adequadamente somente o montante que ingressou na empresa.
c) (-) Prejuízos Acumulados: figura no Patrimônio Líquido como redutora de todo o grupo do Patrimônio Líquido, reduzindo-o. Trata-se de prejuízos apurados e ainda não compensados.
d) (-) Ações em Tesouraria: essa intitulação figura no grupo do Patrimônio Líquido. Trata-se de ações representativas do capital da própria empresa, adquiridas por ela mesma nas circunstâncias permitidas pela Lei. Segundo estabelece o § 5º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, as ações em tesouraria deverão ser destacadas no Balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. Na vida prática, caso haja dificuldade de identificação da origem do recurso, conforme estabelece o preceito legal citado, o contabilista, de acordo com cada caso, deverá escolher o melhor posicionamento.

5. ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Para elaborar o Balanço Patrimonial, é preciso que o resultado do exercício tenha sido apurado e que todos os lançamentos necessários a essa apuração estejam devidamente registrados nos livros Diário e Razão, bem como em outros livros ou documentos, conforme requeira cada caso em particular.

Você já sabe que, no momento da apuração do resultado do exercício, vários procedimentos precisam ser realizados, principalmente para que os saldos de todas as contas existentes na escrituração da empresa estejam devidamente ajustados e corretos, refletindo adequadamente a real situação econômica e financeira da entidade.

Entre esses procedimentos, está a análise cuidadosa dos saldos de todas as contas patrimoniais que irão compor o Balanço Patrimonial da entidade, objetivando a correta avaliação desses saldos, conforme disciplina contida nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Essa avaliação integra os procedimentos necessários à apuração do Resultado do Exercício, uma vez que, em decorrência de ajustes a serem efetuados nas contas patrimoniais, o resultado do exercício será afetado.

Os critérios para avaliação das contas do Ativo e do Passivo, como já citado, são encontrados nos arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404/1976.

Depois que todos os procedimentos que visem ao ajuste dos saldos das contas Patrimoniais e de Resultado estiverem concluídos, o resultado do exercício apurado, as deduções, participações, bem como destinações do resultado do exercício devida-mente calculadas e contabilizadas, somente permanecerão com saldos no livro Razão as contas Patrimoniais e Extrapatrimoniais.

Desse modo, antes de elaborar o Balanço Patrimonial é conveniente que se faça o segundo Balancete de Verificação do Razão, o qual dará ao contabilista a certeza de que os procedimentos necessários à apuração do resultado, no que tange à movimentação do débito e do crédito das contas, foram efetuados corretamente.

O segundo Balancete deverá ser elaborado observando-se a ordem em que as contas encontram-se no Plano de Contas da empresa, para facilitar a elaboração do Balanço Patrimonial.

6 MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL

Companhia
BALANÇO PATRIMONIAL
Exercício findo em:

Contas	Exercício atual $	Exercício anterior $	Contas	Exercício atual $	Exercício anterior $
ATIVO			**PASSIVO**		
ATIVO CIRCULANTE			**PASSIVO CIRCULANTE**		
Disponibilidades			**Obrigações a Fornecedores**		
Caixa			Duplicatas a Pagar		
Bancos Conta Movimento			**Empréstimos e Financiamentos**		
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata			Bancos Conta Empréstimo		
Clientes			**Obrigações Tributárias**		
Duplicatas a Receber			**Impostos a Recolher**		
(-) Duplicatas Descontadas			Impostos e Taxas a Recolher		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			**Contribuições a Recolher**		
Outros Créditos			**Provisões**		
Adiantamentos a Empregados			Provisão para Imposto de Renda		
Arrendamentos Ativos a Receber			**Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias**		
Tributos a Recuperar			**Trabalhistas**		
Impostos a Recuperar			Salários a Pagar		
Contribuições a Recuperar			Previdenciárias		
Investimentos Temporários a Curto Prazo			Contribuições de Previdência a Recolher		
Ações de Outras Empresas			**Provisões**		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			Provisão para Férias		
Estoques			**Outras Obrigações**		
Estoque de Mercadorias			Adiantamentos Recebidos de Clientes		
Estoque de Materiais			Contas a Pagar de Consumo		
(-) Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado			**Participações e Destinações do Lucro Líquido**		
Despesas do Exercício Seguinte			**Participações**		
Prêmios de Seguro a Vencer			Participações de Empregados a Pagar		
Total do Ativo Circulante			**Destinações**		
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			Dividendos a Pagar		
Clientes			**Total do Passivo Circulante**		
Duplicatas a Receber			**PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO**		
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa			Obrigações a Fornecedores		
Créditos com Pessoas Ligadas			Duplicatas a Pagar		
Transações Não-usuais			**Obrigações com Pessoas Ligadas**		
Empréstimos a Diretores			**Transações Não-usuais**		
Total do Ativo Realizável a Longo Prazo			Empréstimos a Pagar à Controlada A		
ATIVO PERMANENTE			**Empréstimos e Financiamentos**		
Investimentos			Promissórias a pagar		
Avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial			**Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**		

Participação na Controlada A-Valor Patrimonial			**RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**		
Ágio por Rentabilidade Futura (menos Amortização)			**Receitas Recebidas Antecipadamente**		
(-) Deságio na Aquisição(menos Amortização)			Aluguéis Ativos a Vencer		
Avaliados pelo Método do Custo de Aquisição			**(-) Custos/despesas ou Encargos Vinculados às Receitas**		
Participação na Coligada X			(-) Despesas Pagas Antecipadamente		
(-) Provisão para Perdas			**Total de Resultados de Exercícios Futuros**		
Outros Investimentos			**PATRIMÔNIO LÍQUIDO**		
Imóveis de Renda			**Capital Social**		
Imobilizado			Capital Subscrito		
Operacional Corpóreo(Tangível)			(-) Capital a Realizar		
Computadores e Periféricos			**Reservas**		
(-) Depreciação Acumulada			**Reservas de Capital**		
Operacional Recursos Naturais			Reserva de Ágio na Emissão de Ações/Cotas		
Jazidas			(-) Ações em Tesouraria		
(-) Exaustão Acumulada			**Reservas de Lucros**		
Imobilizado Objeto de Arrendamento Mercantil			Reserva Legal		
Veículos			Reservas Estatutárias		
Imobilizado em Andamento			(-) Ações em Tesouraria		
Importações em Andamento			(+ ou -) Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Intangível			(-) Prejuízos Acumulados		
Operacional Incorpóreo(Imaterial)					
Fundo de Comércio					
(-)Amortização Acumulada					
Diferido					
(-)Amortização Acumulada					
Gastos de Organização					
Total do Ativo Permanente			**Total do Patrimônio Liquido**		
Total do Ativo			**Total do Passivo**		

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

1 INTRODUÇÃO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é mais uma das importantes inovações trazidas pela Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que promoveu alterações na Lei das Sociedades por Ações.

Esse demonstrativo, que surgiu na Europa por influência da Grã-Bretanha, França e Alemanha, tem sido cada vez mais difundido e adotado por outros países, principalmente por recomendação expressa da Organização das Nações Unidas (ONU).

O conhecimento da riqueza que será gerada e agregada por uma empresa aos seus fatores de produção, por influenciar diretamente na formação do Produto Interno Bruto (PIB), tem sido fator decisivo em alguns países emergentes quando se analisa a possibilidade de autorização de implantação em seu território de empresa transnacional.

Essa autorização, portanto, fica sempre condicionada à informação de como a empresa interessada irá agregar valores à economia do país ou da região em que pretende se instalar.

Por incentivo da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) — Parecer de Orientação CVM n. 24/1992 —, desde o início da década de 1990 essa demonstração já vinha sendo elaborada e divulgada pelas principais sociedades anônimas de capital aberto que operam no mercado brasileiro.

2 CONCEITO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um relatório contábil que evidencia o quanto de riqueza uma empresa produziu, isto é, o quanto ela adicionou de valor aos seus fatores de produção e o quanto e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital e outros). A DVA indica também a parcela de riqueza não distribuída.

Desse modo, a DVA tem como objetivo demonstrar a origem da riqueza gerada pela entidade e como ela foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para a sua geração.

O valor adicionado que é demonstrado na DVA corresponde à diferença entre o valor da receita de vendas e os custos dos recursos adquiridos de terceiros.

Para exemplificar, consideremos que uma determinada unidade de mercadoria adquirida do fornecedor por $ 20 tenha sido vendida pela empresa comercial por $ 30. Nesse caso, o valor adicionado pela empresa comercial corresponde a $ 10 (30 - 20).

Note bem: embora a receita bruta de vendas dessa empresa comercial tenha sido de $ 30, ela agregou à economia do país apenas $‘10, uma vez que os outros $ 20 representam riquezas já geradas por empresas integrantes da cadeia produtiva, mas em outras etapas da produção (agricultura, indústria, comércio atacadista e serviços).

O valor adicionado de $ 10, portanto, corresponde à remuneração dos esforços que a empresa despendeu no desenvolvimento de suas atividades. Entre esses esforços, incluem-se os empregados (fonte de mão-de-obra), os investidores (fonte de capital próprio), os financiadores (fonte de capitais de terceiros) e o governo, que será remunerado por meio dos impostos como contrapartida dos benefícios sociais que oferece a toda a sociedade, inclusive às empresas.

Assim, o valor adicionado gerado em cada empresa em um determinado período representa o quanto ela contribuiu para a formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país no referido período.

O PIB é um indicador próprio para mensurar a atividade econômica de uma região. Consiste na soma (em valores monetários) de todos os bens e serviços finais produzidos em uma região (país, estado etc.) durante um determinado período (ano, mês etc.).

3 RIQUEZA DE INFORMAÇÕES

A DVA é uma demonstração financeira (contábil) com informações de natureza social, diferente, portanto, da natureza das demais demonstrações financeiras (contábeis) exigidas pela Lei das Sociedades por Ações.

Não restam dúvidas de que a DVA representa um grande avanço para a própria ciência contábil, especialmente porque os indicadores e as informações de natureza social que ela oferece atingem um universo maior de usuários ao evidenciar a riqueza gerada pela empresa e a forma como ela foi distribuída entre os empregados (salários e benefícios), os acionistas (remuneração do capital investido em forma de juros e dividendos), os financiadores (pagamentos de juros e do custo dos insumos adquiridos de fornecedores) e a sociedade (por meio do recolhimento dos tributos ao governo).

Precisamos, entretanto, tomar cuidado para evitar supervalorizar esse demonstrativo em detrimento dos demais, que continuam perfeitamente válidos e bastante úteis pelas informações técnicas que oferecem acerca da situação patrimonial, bem como da gestão econômica e financeira do patrimônio empresarial.

Um modo bem simples de aquilatar a riqueza de informações que se pode extrair da DVA consiste em comparar o percentual de cada item que a compõe em relação ao valor adicionado nela explicitado.

Assim, pode-se conhecer o quanto a empresa gerou de riqueza e como essa riqueza foi distribuída em benefício da coletividade, bem como qual foi a parcela de contribuição de cada setor da coletividade na formação dessa mesma riqueza.

4 ELABORAÇÃO DA DVA

As informações contidas na DVA derivam das contas de resultado e também de algumas contas patrimoniais.

A exemplo do que ocorre com as demais demonstrações financeiras, no momento da elaboração da DVA, todas as contas de resultado já estão devidamente encerradas nos registros contábeis da empresa.

As contas de resultado que serão consultadas para a elaboração da DVA são todas aquelas que representam as despesas, os custos e as receitas, observado o princípio da competência.

As contas patrimoniais das quais serão extraídas informações para a elaboração da DVA são aquelas representativas das participações de terceiros (tributos sobre o lucro líquido, debenturistas, empregados, administradores etc.), bem como as representativas da remuneração dos acionistas pelo capital investido (juros e dividendos).

Para elaborar a DVA, o contabilista deve, portanto, coletar dados diretamente do livro Razão. Caso o livro Razão seja processado manualmente ou por meio do computador e não estejam previstas contas sintéticas que agrupem valores conforme deverão figurar na DVA, torna-se imprescindível fazer esses agrupamentos para facilitar a elaboração desse demonstrativo.

5 ESTRUTURA DA DVA

Também em relação a esse demonstrativo contábil, a Lei não oferece detalhes acerca dos itens que o integrarão, deixando a normatização dessa matéria a cargo dos órgãos reguladores.

No inc. II do art. 188, a Lei, no entanto, apresenta as informações mínimas que devem ser indicadas na DVA, como: o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos (como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros) que contribuíram para a geração dessa riqueza e a parcela da riqueza não distribuída.

6 MODELO DE DVA

A seguir, apresentamos o modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Descrição	Exercício atual $	Exercício anterior $
1 RECEITAS		
1 1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1 2 Provisão para devedores duvidosos — Reversão/(Constituição)		
1 3 Não-operacionais		
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1 Matérias-primas consumidas		
2.2 Custo das mercadorias e serviços vendidos		
2.3 Materiais, energia, serviço de terceiros e outros		
2.4 Perda/Recuperação de valores ativos		
3. VALOR ADICIONADO BRUTO (1 -2)		
4. RETENÇÕES		
4.1 Depreciação, amortização e exaustão		
5. VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6. VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1 Resultado de equivalência patrimonial		
6.2 Receitas financeiras		
7. VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)		
8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO*		
8.1 Pessoal e encargos		
8.2 Impostos, taxas e contribuições		
8.3 Juros e aluguéis		
8.4 Juros sobre capital próprio e dividendos		
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício		
* O total do tem 8 deve ser exatamente igual ao tem 7.		

7 INSTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO DA DVA

As instruções a seguir fazem parte do modelo de DVA elaborado pela Fipecafi. Como as informações extraídas são da contabilidade, deverão ter como base o Princípio Contábil do Regime de Competência de exercícios.

1. Receitas (soma dos itens de 1.1 a 1.3)

1.1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços: esse item inclui os valores do ICMS e IPI incidentes sobre essas receitas, ou seja, corresponde à receita bruta ou ao faturamento bruto.

1.2 Provisão para devedores duvidosos — Reversão/(Constituição): inclui os valores relativos à constituição/baixa de provisão para devedores duvidosos.

1.3 Não-operacionais: inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa, como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizados, ganhos ou perdas na baixa de investimentos etc.

2. Insumos adquiridos de terceiros (soma dos itens de 2.1 a 2.4)

2.1 Matérias-primas consumidas (incluídas no custo do produto vendido).

2.2 Custo das mercadorias e serviços vendidos: não inclui gastos com pessoal próprio.

2.3 Materiais, energia, serviço de terceiros e outros: inclui valores relativos às aquisições e aos pagamentos a terceiros.

Nos valores dos custos dos produtos e das mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia etc. consumidos, deverão ser considerados os impostos (ICMS e IPI) incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

2.4 Perda/Recuperação de valores ativos: inclui valores relativos ao valor de mercado de estoques e investimentos etc. (se no período o valor líquido for positivo, ele deverá ser somado).

3. Valor adicionado bruto: diferença entre os itens 1 e 2.

4. Retenções

4.1 Depreciação, amortização e exaustão: nesse item, deve-se incluir a despesa contabilizada no período.
5. Valor adicionado líquido produzido pela entidade: diferença entre os itens 3 e 4.
6. Valor adicionado recebido em transferência: soma dos itens 6.1 e 6.2.
6.1 Resultado de equivalência patrimonial: inclui os valores recebidos como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo. O resultado da equivalência poderá representar receita ou despesa; se despesa, deverá ser informado entre parênteses.
6.2 Receitas financeiras: incluir todas as receitas financeiras, independentemente de sua origem.
7. Valor adicionado total a distribuir: soma dos itens 5 e 6.
8. Distribuição do valor adicionado: soma dos itens de 8.1 a 8.5.
8.1 Pessoal e encargos: nesse item, deverão ser incluídos os encargos com férias, 13º salário, FGTS, alimentação, transporte etc., apropriados ao custo do produto ou resultado do período (não incluir encargos com o INSS — ver tratamento a ser dado no item seguinte).
8.2 Impostos, taxas e contribuições: além das contribuições devidas ao INSS, do Imposto de Renda e da Contribuição Social, todos os demais impostos, taxas e contribuições deverão ser incluídos neste item. Os valores relativos ao ICMS e IPI deverão ser considerados como os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados no item 2 — "Insumos adquiridos de terceiros".
8.3 Juros e aluguéis: devem ser consideradas as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos realizados com instituições financeiras, empresas do grupo ou outras, e os aluguéis (incluindo-se as despesas com *leasing)* pagos ou creditados a terceiros.
8.4 Juros sobre capital próprio e dividendos: esse item inclui os valores pagos ou creditados aos acionistas. Os juros sobre o capital próprio contabilizados como reserva deverão constar no item "Lucros retidos/prejuízo do exercício".
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício: nesse item, devem ser incluídos os lucros do período destinados às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

Métodos de custeio: custeio por absorção e custeio variável

ESTRUTURA BÁSICA DE UM SISTEMA DE CUSTEAMENTO

Na estrutura básica de um sistema de custeamento, são reconhecidos os seguintes elementos:

· sistema de acumulação de custos;
· sistema de custeio;
· modalidade de custeio.

SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

O sistema de acumulação de custos corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio.

Assim, antes de decidir quanto ao sistema ou à modalidade de custeio a ser adotada, a empresa deverá escolher o seu sistema de acumulação de custos, orientando-se, estritamente, pelo sistema produtivo da empresa.

Existem dois sistemas básicos de produção - o sistema de produção por encomenda e o sistema de produção contínua.

SISTEMA DE PRODUÇÃO POR ENCOMENDA: caracteriza-se pela fabricação descontínua de produtos não padronizados;

SISTEMA DE PRODUÇÃO CONTÍNUA: caracteriza-se pela fabricação em série de produtos padronizados.

Consistentemente com os dois sistemas produtivos existem também dois sistemas básicos de acumulação de custos:

1. sistema de acumulação por ordem ou encomenda;
2. sistema de acumulação por processo.

Adotará o sistema de acumulação de custos por ordem ou encomenda a empresa cujo sistema produtivo for predominantemente descontínuo, produzindo bens ou serviços não padronizados e, geralmente, sob encomenda específica dos seus clientes.

Por outro lado, a empresa que produz, em série, bens ou serviços padronizados deverá adotar o sistema de acumulação de custos por processo.

1.1 Sistema de acumulação de custos por ordem de produção

Este é o sistema no qual cada elemento do custo é acumulado segundo ordens específicas de produção referentes a um determinado produto ou lote de produtos. As ordens de produção são emitidas para o início da execução da atividade produtiva e nenhum trabalho poderá ser iniciado sem que seja devidamente precedido pela emissão da correspondente ordem de produção.

Os termos "ordem de fabricação", "ordem de serviço" ou "ordem de trabalho" são sinônimos de "ordem de produção".

A condição indispensável para o adequado custeamento de uma ordem de produção é a sua contínua identificação com uma determinada produção em particular.

O sistema de ordem de produção é o mais apropriado para o custeio de produtos por encomenda, sendo pouco usado nas indústrias de produção em série. Nestas indústrias, a sua utilização restringe-se, normalmente, ao controle de construções e às atividades de manutenção.

Esse sistema apresenta, como não poderia deixar de ser, algumas desvantagens. Dentre elas, destacamos:

· custo administrativo elevado - o sistema exige considerável trabalho burocrático para o registro das informações minuciosas requeridas no adequado preenchimento das ordens de produção;
· controles permanentes são necessários para assegurar a correção dos dados de material e de mão-de-obra direta apropriados a cada ordem de produção;
· quando um embarque parcial é efetuado antes do encerramento da respectiva ordem de produção, faz-se necessária a utilização de estimativas para determinação do custo de vendas dos produtos enviados ao cliente.

1.2 Sistema de acumulação de custos por processo

O sistema de acumulação por processo é usado, invariavelmente, na contabilização dos custos de uma produção em massa. Normalmente, nesse sistema produtivo, todos os produtos são fabricados para estoque; uma unidade de produção é idêntica a outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente, e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados.

As seguintes características desse sistema podem ser destacadas:

· os custos, diretos ou indiretos, são acumulados nas contas de custos durante um determinado período, sendo reclassificados por departamento ou processo no fim desse período;
· nos casos em que os produtos são processados em mais de um departamento, os custos correspondentes são transferidos para o departamento seguinte, de forma que o custo total vai sendo acumulado até que o produto esteja terminado;
· a produção, em termos de quantidade (quilos, toneladas, unidades etc.), é registrada diária ou semanalmente, sendo preparado, no fim do mês, um demonstrativo dos resultados finais;
· o custo total de cada processo é dividido pelo total da produção, obtendo-se um custo médio por unidade para o período.

SISTEMAS DE CUSTEIO

Uma vez definido o sistema de acumulação de custos a ser utilizado pela empresa, passa-se à escolha do sistema de custeio a ser adotado.

Essa escolha já não depende do sistema produtivo da empresa e sim, principalmente, do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Os sistemas de custeio diferenciam-se entre si pela natureza dos dados contábeis utilizados - históricos ou predeterminados.

Assim, são dois os sistemas de custeio:

I - sistema de custeio baseado em dados reais, atuais ou históricos; e

II - sistema de custeio baseado em dados estimados ou predeterminados.

Sistema de custeio histórico

O sistema de custeio baseado em custos históricos ou atuais pode ser definido como um sistema no qual os custos são registrados tais como ocorrem. Em consequência disso, nesse sistema, os custos só são determinados após o término da fabricação do produto ou da prestação do serviço da empresa.

Sob esse sistema, o produto é debitado pelo custo atual do material usado, da mão-de-obra aplicada e por uma estimativa dos gastos gerais de fabricação.

Dessa forma, o sistema de custo atual ou histórico contém, no que respeita aos gastos gerais de fabricação, um elemento do custo predeterminado.

Obviamente, o sistema baseado em custos históricos pode ser usado tanto em um ambiente de acumulação de custos por ordem de produção como em um ambiente de acumulação de custos por processo de fabricação em série.

De um modo geral, as seguintes limitações afetam a utilização do custo histórico:

- o custo histórico pode não ser um custo típico, podendo, mesmo, em alguns casos, ser qualificado como um custo acidental;
- devido ao prazo requerido para apuração dos custos históricos e para elaboração dos demonstrativos neles baseados, a sua eficácia gerencial é muito limitada;
- sob um sistema exclusivo de custo histórico, não existe medida de comparação para julgamento imediato do desempenho da empresa. A gerência fica sabendo, apenas, se o custo mais recentemente apurado foi maior ou menor do que aquele verificado em período anterior, mas não disporá de elementos de comparação para poder determinar as operações, os fatores de produção ou as causas das variações constatadas.

Sistema de custeio predeterminado

Como o próprio nome indica, custos predeterminados são custos estabelecidos com antecedência sobre as operações de produção. Assim, em um sistema de custeio baseado em custos predeterminados, tanto o material como a mão-de-obra e os gastos gerais de fabricação são contabilizados com base em preços, usos e volumes previstos.

Os custos predeterminados são usados quando a gerência está interessada, primeiramente, em conhecer quais *deveriam* ser os seus custos, para depois compará-los com os custos reais.

Dentro do sistema de custos predeterminados, contas de variações são usadas para contabilização das diferenças (a mais ou a menos), resultantes da comparação entre o custo realmente incorrido e o respectivo custo predeterminado.

Os custos predeterminados podem ser estimados com base na "melhor informação disponível no momento" da sua fixação, ou podem ser "padrões" resultantes de um meticuloso estudo de engenharia.

Os custos predeterminados, sejam estimados ou padrões, apresentam as seguintes principais vantagens e desvantagens:

- tornam possível a aplicação do chamado *princípio de exceção,* que significa que a gerência passa a centralizar a sua atenção nos casos de variações significativas (para mais ou para menos) entre custos predeterminados e custos reais;
- são importantes como incentivos ao trabalhadores, supervisores e executivos que passam a contar com um padrão de medida do seu desempenho; (inclusive, por exemplo, para avaliação objetiva de resultados em Plano de Participação nos Resultados da Empresa - Lei 10.101/2000).
- permitem uma melhor formulação das políticas de preço e de produção da empresa;
- são medidas unitárias estáveis, das quais a administração pode servir-se para medir a eficiência das operações durante diferentes períodos de tempo;
- a principal desvantagem dos custos predeterminados refere-se ao trabalho e ao tempo requeridos para sua definição, notadamente quando se tratar da fixação de padrões.

MODALIDADES DE CUSTEIO

A terceira etapa na estruturação de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio a ser utilizada.

Como veremos, a diferença entre as modalidades de custeio relaciona-se com o grau de variabilidade dos gastos apropriados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa.

Há duas modalidades de custeio:

- a modalidade de custeio por absorção; e
- a modalidade de custeio variável ou direto.

Ambas as modalidades podem ser utilizadas tanto em um sistema de custeio histórico como em um sistema de custeio predeterminado.

Modalidade de custeio por absorção

Quando, ao custear-se os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a esses produtos, além dos seus gastos variáveis, também os gastos fixos, diz-se que se está usando a modalidade de custeio por absorção.

Esta atribuição de gastos fixos, entretanto, implica, naturalmente, a utilização de rateios. E nisso reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta (quando não impede) as decisões da gerência com relação a assuntos de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação de preços de venda ou a descontinuação da fabricação de produtos deficitários.

Para fins fiscais (Imposto de Renda), é obrigatório a utilização do custeio por absorção.

Modalidade de custeio variável

Em oposição à modalidade de custeio por absorção, o custeio variável ou direto toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, consequentemente, as distorções deles decorrentes.

Assim, essa modalidade de custeio apresenta, sobre a modalidade anterior, significativas vantagens no que respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa e às decisões gerencias.

Entretanto, a grande falha deste sistema, é que não é aceito, perante a legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil. Júlio César Zanluca

Resumindo:

O **Custeio por absorção** é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço)absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século XX conhecido por RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*).

Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos (rateados) para todos os produtos feitos.

A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são jogadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

Na legislação tributária brasileira do imposto de renda, esse método é o recomendado, sendo vetado o chamado método direto ou variável (vide contabilidade tributária). Nessa especialização, contudo, deve-se fazer sempre ressalvas: apesar do nome, muitos gastos potenciais não fazem parte do Custo de Absorção para fins tributários, simplesmente porque não são reconhecidos tributariamente como encargos: o imposto de renda do exercício, por exemplo, é um gasto em potencial que não será rateado pelo CIF, nem classificado como despesa operacional.

O **custeio direto**, ou **custeio variável**, é um tipo de custeio que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis. Os métodos de Custeio atribuem para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis.

O sistema de custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites. Esse sistema produz informações importantíssimas como a margem de contribuição (contribuição marginal) e é o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas.

Porém esse método de custeio não é aceito para demonstrativos externos, pois fere um os princípios contábeis aceito no Brasil e também não é aceito perante a legislação do imposto de renda.

SEPARAÇÃO DO CUSTEIO DIRETO NA CONTABILIDADE

Em tese, há possibilidade de efetuar separação do custeio direto na contabilidade, segregando-se todos os custos em categorias específicas, como, por exemplo:

- Mão-de-obra de produção
- Mão-de-obra de produção – variável
- Mão-de-obra de produção – fixa

Gastos gerais de fabricação

- Energia elétrica – variável
- Energia elétrica – demanda fixa

Contabilmente, desde que o sistema de acumulação se faça somando-se custos fixos e variáveis, não há que se opor a esta sistemática de separar os valores, para utilização gerencial.

Porém, na prática, devido ao aumento da complexidade e cuidados especiais na contabilização, as empresas desenvolvem sistemas próprios, que extraem da contabilidade dados específicos para análise de custos variáveis. A contabilidade segue seu padrão normal (utilizando o custo por absorção) e os sistemas de análise extraem, das contas de custos, os valores classificados como diretos (como por exemplo, as matérias-primas, os materiais de embalagem, a mão-de-obra direta, gastos com terceirização da produção, etc.).

O importante é que se preserve os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Características

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

- Divisão dos custos em dois grupos principais: fixos e variáveis (eventualmente podem ser necessários criar as categorias intermediárias de semi-fixos ou semi-variáveis);
- Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos. A diferença do custo variável com a receita de vendas é a chamada margem de contribuição.
- Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos, ainda que sobrecarregados.

43. DEPARTAMENTALIZAÇÃO: CONCEITO, TRATAMENTO CONTÁBIL, FORMA DE APROPRIAÇÃO E IMPACTO NO CUSTO DO PRODUTO. 44. TAXA DE APLICAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO. 45. APURAÇÃO DA PRODUÇÃO ACABADA, DOS PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E DOS PRODUTOS VENDIDOS. 46. UTILIZAÇÃO DE EQUIVALENTES DE PRODUÇÃO. 47. TIPOS DE PRODUÇÃO (CONCEITO, APLICABILIDADE, TRATAMENTO CONTÁBIL E APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS): PRODUÇÃO POR ORDEM, PRODUÇÃO CONTÍNUA, PRODUÇÃO CONJUNTA.

AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO, PRODUTOS ACABADOS E PRODUÇÃO EQUIVALENTE

Critérios de avaliação dos estoques de produtos em elaboração e dos produtos acabados

Ao final de cada exercício social ou ao final de cada período em que a empresa industrial precisar apurar seus resultados, deverá ser realizado o levantamento e a avaliação dos seus estoques (Art. 292 do RIR/99).

Especificamente, em relação aos produtos em fabricação e acabados, serão avaliados pelo custo de produção, desde que a empresa industrial mantenha um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração.

A legislação tributária, por meio do § 2º do artigo 294 do RIR/99, considera sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I — apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria—prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II — que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias—primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III — apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV — que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Portanto, se for praxe na empresa industrial a estocagem de produtos acabados antes de serem vendidos, e havendo diferenças entre os custos de fabricação atribuídos aos produtos iguais, porém, fabricados em períodos diferentes, a empresa poderá adotar para avaliação dos estoques qualquer um dos critérios já estudados (PEPS, UEPS, Média Ponderada etc). Entretanto, para fins de apuração dos resultados e elaboração das demonstrações contábeis, será necessário observar a disciplina contida na legislação tributária, a qual prevê a possibilidade de se adotar o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS), admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

É importante salientar que nas fabricações sob encomenda, para atribuir custos aos estoques seja de produtos acabados ou em elaboração, bastará coletar os custos que foram devidamente alocados aos produtos em suas respectivas ordens de produção. Entretanto, quando a produção for contínua (em série), tendo em vista que os custos não são registrados por unidade de produtos, mas sim por lote, família ou linha de produção, no final de cada período, será preciso segregar os custos incorridos na produção do período entre as unidades acabadas e àquelas que se encontrarem em fase de elaboração.

Por outro lado, se a empresa industrial não mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, para avaliar os estoques de produtos em elaboração e acabados, deverá observar as seguintes regras estabelecidas no artigo 296 do RIR/99:

a) Os produtos em elaboração serão avaliados por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a letra "b";
b) Os produtos acabados serão avaliados em 70% do maior preço de venda no período de apuração. Nesse caso, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Estabelece ainda a legislação tributária que as regras apresentadas nas letras "a" e deverão ser devidamente reconhecidas na escrituração comercial.

Exemplo Prático:

Informações extraídas do controle interno da Indústria de Confecções Bom Retiro Ltda., em 31 de dezembro:

a) Produção acabada e não vendida: 5.000 peças de calças masculinas;

b) Produção em processo: 20.000 peças de vestidos e 30.000 peças de jaquetas.

Informações adicionais:

- a empresa não mantém sistema de contabilidade de custo;
- o maior preço de venda alcançado no período, por peça, das calças, foi $ 30,00 por peça;
- o maior custo dos tecidos utilizados na fabricação das saias foi $ 5,00 o metro. Cada produto consome 80 centímetros de tecido;
- o maior custo dos tecidos utilizados na fabricação das jaquetas foi igual a $ 3,00. Cada jaqueta consome 5 metros de tecido;
- o maior preço de venda alcançado no período, para as saias, foi $ 8,00 e o maior preço alcançado na venda das jaquetas foi $ 10,00.

Veja, então, os custos que seriam atribuídos aos estoques apresentados, conforme disciplinas contidas no artigo 296 do RIR/99:

Produtos acabados

Critério: 70% do maior preço de venda alcançado no mercado:

70% de $ 30,00 = $ 21,00

5.000 peças X $ 21,00 = 105.000.

Note que, nesse caso, o maior preço de venda será considerado sem a exclusão do ICMS.

Produtos em elaboração

Opção 1: avaliação correspondente a uma vez e meia o maior custo das matérias— primas adquiridas no período de apuração:

Produto: Saias

1,5 do custo dos tecidos: 80% de $ 5,00 = $ 4,00

1,5 x $4,00 = $ 6,00

20.000 x $ 6,00 = $ 120.000,00

Produto: Jaquetas

$ 3,00 x 1,5 = $ 4,50,00

1,5 de $ 4,50 = $ 6,75

30.000 x $ 6,75 = $ 202.500,00

Opção 2: 80% do valor dos produtos acabados:

Produto: Saias

70% de $ 9,00 = $ 6,30

80% de $ 6,30 = $5,54

20.000 x $ 5,54 = $ 100.800,00

Produto: Jaquetas

70% de $ 10,00 = $ 7,00

80% de $ 7,00 = $ 5,60

30.000 x $4,60 = $ 168.000,00

Note que, nesse caso, também, o maior preço de venda será considerado sem a exclusão do ICMS.

Contabilização no livro Diário:

Produtos acabados

Estoque de Produtos Acabados
a Custo de Produção do Período
Estoque final conf inventário
realizado, constante de fls. X do livro
Registro de Inventário..... 105.000

Produtos em elaboração

Opção 1

Estoque de Produtos em Elaboração
a Custo de Produção do Período
Estoque final conf inventário
realizado, constante defls. X do livro
Registro de Inventário como segue:
Ref 20.000 saias 120.000
Ref 30.000 Jaquetas 202.500 322.500

Opção 2

Estoque de Produtos em Elaboração
a Custo de Produção do Período
Estoque final conf inventário
realizado, constante de fls. X do livro
Registro de Inventário como segue:
Rei 20.000 saias 100.800
Rei 30.000 Jaquetas 168.000 268.800

Observe finalmente que, para a avaliação dos estoques de produtos em elaboração nas empresas industriais que não mantêm sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, o fisco apresenta duas opções sendo que cada uma delas resulta em custos diferentes.

Embora tenhamos trabalhado com valores hipotéticos, convém ressaltar que na vida real o resultado não é diferente do apresentado.

Como o valor dos estoques constitui elemento decisivo na apuração dos resultados, a empresa industrial escolherá a opção que melhor se ajuste às suas realidades de momento.

Resumo

ESTOQUES	SISTEMA DE INVENTÁRIO ADOTADO	CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO
Materiais	Permanente	Consultar fichas de controles de estoques ou a Contabilidade.
	Periódico	Consultar as últimas Notas Fiscais de compras (PEPS).
Produtos em Elaboração	Permanente	Consultar a Contabilidade.
	Periódico	Uma das seguintes opções: a) Uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período; ou b) Em 80% do valor do produto acabado (calculado com base em 70% do maior preço de venda do período).
Produtos Acabados	Permanente	Consultar a contabilidade.
	Periódico	70% do maior preço de venda no período.

CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS – CPV

1- Definição

Custo dos Produtos Vendidos é a soma dos custos incorridos na fabricação dos produtos que foram vendidos em determinado período.

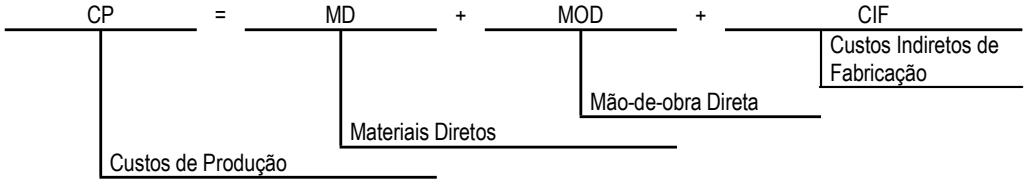
Os custos industriais referem-se às matérias-primas assumidas, à mão-de-obra empregada e os custos indiretos de fabricação.

O custo dos produtos vendidos é calculado considerando-se as diversas fases por que passa a matéria-prima até ser vendida como produto pronto, em determinado período corresponde aos custos incorridos na fabricação dos produtos.

2- Apuração do CPV

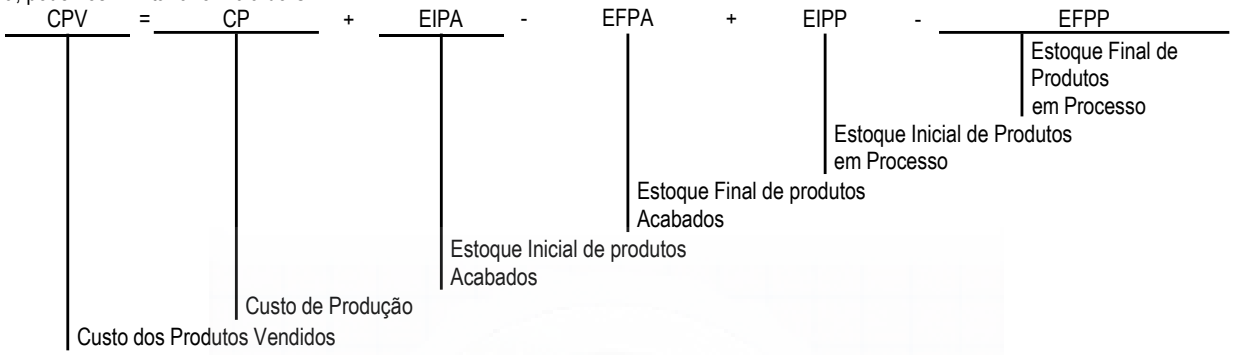
O Custo dos Produtos Vendidos é formado pela soma dos Materiais Diretos (MD) mais Mão-de-obra Direta (MOD) mais os Custos Indiretos de Fabricação (CIF), ajustado para mais ou para menos pela variação dos estoques de produtos acabados e produtos em processo.

À soma de Materiais Diretos, Mão-de-obra Direta e Custos Indiretos de Fabricação dá-se o nome de Custo de Produção. Então:



ou $CP = MD + MOD + CIF$

Agora, podemos montar a fórmula do CPV:



Essa formula pode ser simplificada se apurarmos primeiro o Custo da Produção Acabada (CPA) no período, ou seja, a soma do Estoque Inicial de Produtos em Processo (EIPP) com o Custo de Produção (CP), menos o Estoque Final de Produtos em Processo (EFPP), onde:

ou $CPA = EIPP + CP - EFPP$

Ficando a fórmula do CPV reduzida para:



Resulta: $CPV = EIPA + CPA - EFPA$

2.1 Etapas na apuração do CPV

Para fazer a apuração do CPX~ observam-se as seguintes etapas:

- separação entre custos e despesas;
- separação entre Custos Diretos e Indiretos;
- apropriação dos Custos Diretos aos produtos;
- rateio dos Custos Indiretos aos produtos.

Exemplo de Apuração do CPV

Os seguintes dados estão no balancete da empresa 'Alfa S.A." em 31-12-X1:

Receita de Vendas	$ 180.000
MOD (Mão-de-obra Direta)	$ 50.000
MOI (Mão-de-obra Indireta)	$ 37.000
Salários dos Vendedores	$ 6.000
Salários Administrativos	$ 4.000
Depreciação dos Equipamentos	$ 1.800
Depreciação dos Móveis e Utensílios de Escritório	$400
Seguros da Fábrica	$ 200
Energia Elétrica da Fábrica	$ 800
Compras de Matéria-prima	$ 40.000
Materiais Consumidos na Fábrica (indiretos)	$ 2.000

Estoques	**Inicial**	**Final**
Matéria-prima	$ 20.000	$ 16.000
Produtos em Processo	$ 12.000	$ 16.000
Produtos Acabados	$ 12.000	$ 10.000

A primeira etapa na apuração do CPV é separar os custos (custos do produto) das despesas (custos do período).

Despesas:		
Salários dos Vendedores	$	6.000
Salários Administrativos	$	4.000
Depreciação dos Móveis e Utensílios de Escritório	$	400
Custos:		
Mão-de-obra Direta (MOD)	$	50.000
Mão-de-obra Indireta (MOI)	$	37.000
Depreciação dos Equipamentos	$	1.800
Seguros da Fábrica	$	200
Energia Elétrica da Fábrica	$	800
Materiais Consumidos na Fábrica (indiretos)	$	2.000

A próxima etapa é separar os Custos Diretos dos Indiretos.

Custos Diretos:		
MOD (Mão-de-obra Direta)	$	50.000

O Custo do Material Direto faz parte dos Custos Diretos, mas não temos esse valor direto no balancete. Ele precisa ser calculado com base na fórmula:

MD = EI + C - EF

Onde: EI = $ 20.000; compras = $ 40.000; e EF = $ 16.000. Assim, temos:
MD = $ 20.000 + $ 40.000 — $ 16.000
MD = $ 44.000

Custos Indiretos:		
MOI (Mão-de-obra Indireta)	$	37.000
Materiais Consumidos na Fábrica	$	2.000
Depreciação dos Equipamentos	$	1.800
Seguros da Fábrica	$	200
Energia Elétrica da Fábrica	$	800
Total	$	41.800

Esse total é que vai constituir o CIF (Custos Indiretos de Fabricação).

Após termos apurado o Custo do Material Direto, da Mão-de-obra Direta e dos Custos Indiretos da Fabricação, podemos calcular o Custo de Produção, em que:
CP = MD + MOD + CIF
CP = $ 44.000 + $ 50.000 + $ 41.800
CP = $ 135.800
Após o cálculo do Custo de Produção, podemos calcular o Custo da Produção Acabada, em que:
CPA = EIPP + CP - EFPP
CPA = $ 12.000 + $ 135.800 — $ 16.000
CPA = $ 131.800
Após o cálculo do Custo da Produção Acabada, podemos calcular o Custo dos Produtos Vendidos, em que:
CPV = EIPA + CPA - EFPA
CPV = $ 12.000 + $ 131.800— $ 10.000
CPV = $ 133.800

3. Contabilização

A apuração do CPV no caso da empresa Alfa 5 .A. foi feita matematicamente, mas estamos falando em Contabilidade de Custos; assim, temos que contabilizar todas as etapas da Apuração do CPV

Vejamos a seguir o esquema básico da contabilização dos custos:

Custos de Produção		EPP		EPA		CPV	
MD	xxx (a)	(a) xxx	xxx (b)	(b) xxx	xxx (c)	(c) xxx	
MOD							
CIF							
xxx							

a) Estoque de Produtos em Processo
a Custos de Produção (MD + MOD + CIF)
Uma vez iniciada a produção, à medida que os elementos de custos vão sendo utilizados, eles são transferidos para uma conta chamada Estoque de Produtos em Processo (EPP). Esses lançamentos geralmente são feitos em partidas mensais.

b) Estoque de Produtos Acabados a Estoque de Produtos em Processo
À medida que os produtos vão sendo concluídos, esses elementos de custos são transferidos para a conta Estoque dos Produtos Acabados (EPA).

c) Custo dos Produtos Vendidos a Estoque de Produtos Acabados
Quando os produtos são vendidos, os elementos de custos são transferidos para a conta Custo dos Produtos Vendidos.

CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Custo dos Serviços Prestados é uma expressão em uso nas empresas que prestam serviços.

Os serviços a terceiros podem ser prestados tanto por pessoas físicas (profissionais autônomos) como pedreiros, encanadores, eletricistas, advogados, engenheiros civis, jardineiros etc, ou por empresas que exclusivamente operam nesse ramo de atividades ou, ainda, por empresas que possuindo uma atividade principal, também prestam serviços como ocorre com empresas comerciais e industriais.

Entre as empresas comerciais que também prestam serviços, podemos citar aquelas que atuam no comércio de veículos e autopeças. As revendedoras de veículos, além da atividade comercial de revenda de veículos e autopeças, também prestam serviços de revisão e manutenção nos veículos de seus clientes.

Há uma infinidade de empresas industriais que, além da atividade preponderante de transformação de matérias—primas em produtos, também prestam serviços a seus clientes executando montagem, cromagem, niquilagem, beneficiamentos de peças, usinagem etc.

Em geral, entende-se por custo da prestação de um serviço o valor do salário e encargos do trabalhador que executou uma tarefa. Entretanto, ao prestar algum serviço a terceiros, o prestador dos serviços, seja ele pessoa física ou empresa, incorrerá em outros gastos que podem variar conforme a natureza dos serviços a serem prestados.

Assim, o custo com a prestação de serviços, além da mão-de-obra poderá envolver outros gastos com o uso de máquinas, ferramentas e equipamentos, com o consumo de materiais auxiliares e de limpeza, de energia elétrica, combustíveis etc.

Quando uma empresa contrata serviços de um profissional autônomo ou de outra empresa, para a empresa beneficiária do serviço, o custo do serviço corresponderá ao valor pago ao prestador do serviço. Entretanto, ao prestador do serviço, seja ele um profissional autônomo, seja uma empresa, no valor recebido pelo serviço prestado estará embutido o custo necessário para que a tarefa seja realizada e mais uma margem de lucro.

O custo dos serviços prestados pelas empresas prestadoras de serviços a outras empresas poderá ser composto pelos mesmos elementos que compõem o custo de fabricação em uma empresa industrial, ou seja, materiais, mão-de-obra e Gastos Gerais de Fabricação.

É evidente que nas empresas industriais, pelas próprias características que envolvem o processo de fabricação, normalmente o custo com mão-de-obra é inferior ao custo com materiais aplicados. Em uma indústria que atua no ramo de confecções, por exemplo, o custo com a matéria-prima e materiais secundários pode atingir até 80% ou 90% do Custo Total de Fabricação. Já nas empresas de prestação de serviços, o gasto preponderante quase sempre é a mão-de-obra.

Diante do exposto, podemos concluir que em uma empresa de prestação de serviços, os critérios a serem adotados para se calcular o Custo dos Serviços Prestados são semelhantes aos critérios adotados para se apurar o Custo de Fabricação em uma empresa industrial.

A empresa de prestação de serviços certamente não conterá em seu Ativo, estoques de "Serviços Acabados", no entanto, poderá manter em estoque os materiais que serão consumidos ou aplicados na prestação dos serviços. Da mesma forma, essas empresas incorrerão em gastos com a depreciação de veículos, computadores e máquinas, ferramentas e equipamentos necessários a prestação dos serviços.

Finalmente, convém salientar que nas empresas que prestam vários tipos de serviços, poder-se-á apurar o custo de cada um dos serviços prestados. Neste caso, da mesma forma que ocorre nas empresas industriais, ocorrerão custos diretos e indiretos em relação a cada serviço prestado. Os critérios para atribuição dos custos indiretos a cada serviço prestado, são semelhantes aos aplicados para rateio dos custos indiretos nas empresas industriais.

CUSTOS DIRETOS

1. Definição

Custos Diretos são os custos que podemos apropriar diretamente aos produtos, e variam com a quantidade produzida. Exemplo: Material Direto (MD) e Mão-de-obra Direta (MOD). Sem ele o produto não existiria. Sua apropriação pode ser direta, bastando que exista uma medida de consumo, como kg, horas-máquinas, horas-homens trabalhadas etc.

2. Material direto

Material Direto é o custo de qualquer material diretamente identificável com o produto e que se torne parte integrante dele. Exemplo: matéria-prima, material secundário, embalagens.

O custo do material é obtido por meio da seguinte fórmula:

MD = EI + C - EF

- MD: Materiais Diretos
- EI: Estoque Inicial
- C: Compras Líquidas
- EF: Estoque Final

2.1 Tipos de material direto

- **MATÉRIA-PRIMA** é o principal material que entra na composição do produto final. Ela sofre transformação no processo de fabricação. E o material que, do ponto de vista da quantidade, é o mais empregado na produção. As matérias-primas em estoque serão aplicadas diretamente no produto e, ao serem transferidas do estoque para o processo produtivo, transformam-se em custos de produção. Exemplo: o tecido na fabricação de roupas e a madeira na fabricação de mesas de madeira.
- **MATERIAL SECUNDÁRIO** é o material direto, de caráter secundário; não é o componente básico na composição do produto, mas é perfeitamente identificável ao produto. Exemplo: parafusos (se houver controle de consumo; se não houver, eles podem ser tratados como Custos Indiretos) na mesa de madeira, botão nas roupas etc.
- **EMBALAGENS** são materiais utilizados para embalagem do produto ou seu acondicionamento para remessa. São materiais diretos devido à fácil identificação com o produto. Exemplo: papelão onde é acondicionada a mesa, saco plástico onde é colocada a roupa.

2.2 Custo do material direto adquirido

As matérias-primas, os componentes adquiridos prontos, as embalagens e os outros materiais diretos utilizados no processo de fabricação serão apropriados aos produtos pelo seu custo de aquisição.

Integram ao custo de aquisição os gastos com transportes, seguros, armazenagem, impostos de importação e gastos alfandegários, impostos não recuperáveis etc.

Todos os gastos incorridos para tornar o material direto disponível para o uso na produção fazem parte de seu custo. Por exemplo: se o comprador tem que retirar o material no fornecedor e arcar com os gastos com transporte e seguro, esses gastos devem ser incorporados ao custo do material. Assim, como os gastos com armazenagem, recepção, vigilância, também devem ser incorporados aos custos dos materiais.

Quando a empresa adquire um material direto, a ser usado na fabricação de produtos, se os impostos (IPI e ICMS) forem recuperáveis, na escrita fiscal, eles serão deduzidos do valor total da nota fiscal de compra. Se não forem recuperáveis, passarão a fazer parte do custo do material.

Exemplo 1: no caso da compra de 10.000 kg de matéria-prima, os dados constantes da Nota Fiscal são os seguintes:

Total da Noto Fiscal (compra a prazo com vencimento em 30 dias)	$	308.000
Frete e Seguro	$	10.000
Valor do IPI	$	28.000
I(MS	$	50.000
(valores dos impostos hipotéticos)		

Se os impostos (IPI e ICMS) forem recuperáveis, o valor do material seria o seguinte:

Total da Nota Fiscal	$	308.000
(—) IPI	$	28.000
(—) I(MS	$	50.000
(+) Frete e Seguro	$	10.000
Custo do Material	$	240.000

Se, por exemplo, o IPI não for recuperável, o valor do material será o seguinte:

Total da Nota Fiscal	$	308.000
(—) ICMS	$	50.000
(+) Frete e Seguro	$	10.000
Custo do Material	$	268.000

Os mesmos procedimentos são aplicáveis à compra de material secundário e embalagens.

Exemplo 2: a Mercearia Mercados S.A. calculou custos e lucros em agosto de 20X1, com fulcro nas seguintes informações:

O custo das vendas foi calculado com base em estoques iniciais ao custo total de $ 120.000,00, compras, a vista e a prazo, ao preço total de $ 260.000,00 e vendas, a vista e a prazo, no valor de $ 300.000,00, restando em estoque para balanço o valor de $ 150.000,00.

A tributação ocorreu de modo regular, com ICMS à alíquota de 17%, PIS/faturamento a 1% e COFINS a 3%.

Após a contabilização dos fatos narrados, determine o valor do lucro bruto.

SOLUÇÃO

Vendas —			$	300.000,00
ICMS — 11%	$	51.000,00		
(—) rIS — 1%	$	3.000,00		
(—) COFINS — 3%	$	9.000,00	$	63.000,00
Vendas liquidas			$	237.000,00
Compras —	$	260.000,00		
ICMS—11%	$	44.200,00		
Compras Liquidas	$	215.800,00		
Estoque Inicial	$	120.000,00		
Compras líquidas	$	215.800,00		
Estoque Final	$	150.000,00		

CMV = $120.000,00 + $215.800,00— $150.000,00

CMV = $185.800,00

DRE

Receita Bruta de Vendas	$	300.000,00
(—) Impostos	$	63.000,00
Receita Liquida de Vendas	$	237.000,00
(-) (MV	$	185.800,00
Lucro Bruto	$	51.200,00

2.3 Avaliação de estoques

Como a empresa compra várias unidades em períodos diferentes com preços diferentes, e não os consome na mesma proporção, elas acabam misturando-se no almoxarifado. Para atribuir custo às unidades consumidas, usamos os mesmos critérios utilizados pela Contabilidade Financeira, o Sistema de Inventário Permanente e Periódico e os Métodos de Avaliação de Estoques: Peps (Primeiro a Entrar e Primeiro a Sair), Custo Médio e Ueps (Último a Entrar e Primeiro a Sair).

2.4 Inventário periódico

A empresa não mantém um controle contínuo dos estoques por meio de ficha ou controle informatizado de estoque, usado quando as vendas são feitas sem controle, isto é, quando não são controladas mediante fichas ou controle informatizado e, portanto, não há condições de saber o custo das mercadorias vendidas. O consumo só pode ser obtido após contagem física dos estoques, e posterior avaliação de acordo com os critérios legais

O consumo é calculado pela fórmula:

Consumo de Material Direto = Estoque Inicial + Entradas Líquidas – Estoque Final

(Formula valida também para qualquer item de estoque.)

2.5 Inventário permanente

No inventário permanente, temos o controle contínuo dos estoques por meio de fichas ou controle informatizado de estoque, os estoques (e o CPV — Custo dos Produtos Vendidos) são calculados a qualquer momento pela Contabilidade. A contagem física é feita, mas por questões de auditoria e controle interno.

O controle físico e contábil é feito pela ficha ou controle informatizado de estoque (tanto no Almoxarifado como na Contabilidade).

3. Métodos de avaliação de estoques

Os métodos de avaliação de estoques objetivam exclusivamente separar o custo dos produtos entre o que foi vendido e o que permaneceu em estoque.

Representa uma parcela extremamente importante no processo de controle de custos.

Por fim, o que se denomina método de avaliação de estoque engloba, exclusivamente, procedimentos necessários ao registro da movimentação dos estoques. Os métodos mais comuns utilizados no Brasil são o preço específico, custo médio e o Peps e, em menor escala, o Ueps.

A utilização desses métodos, na sua forma individual, já é largamente utilizada pelas empresas. Entretanto, a utilização de forma conjunta constitui não só um avanço nos estudos da área de custos, mas também uma necessidade das empresas, já que elas possuem diferentes estratégias para abordagem e resolução de seus problemas.

As entradas no estoque de determinada matéria-prima, normalmente a custos diferentes entre si, vão influenciar o valor das saídas desse estoque, base para o custeio do material direto aplicado na produção. Para tanto, há quatro sistemas de custeio dos estoques:

3.1 Preço específico

Este tipo de método de avaliação de estoque é utilizado quando é possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade do estoque e pode-se dar baixa, em cada venda, por esse valor.

Dessa forma, no estoque final, seu valor será a soma de todos os custos específicos de cada unidade existente. Geralmente, esse método é usado em empresas que fabricam veículos, tratores, máquinas de grande porte etc.

Vamos imaginar que a Indústria Química, durante o mês de janeiro do ano 20XX, tenha tido a seguinte movimentação no seu estoque:

Dia	Quantidade	Preço Unitário	Total	Consumo
03	1.500kg	$10,00	$15.000,00	—
08	2.500 kg	$12,00	$30.000,00	—
12	—	—	—	1.500kg
25	1.000kg	$13,00	$13.000,00	—
30	—	—	—	2.000 kg

Veja, a seguir, como ficaria a movimentação da empresa, segundo este método:

	COMPRAS			CONSUMO			SALDO	
Dia	Quant.	Preço Unitário	Total	Kg	Preço Unitário	Total	Kg	Total
03	1.500	10	15.000	—	—	—	1.500	15.000
08	2.500	12	30.000	—	—	15.000	4.000	45.000
12	—	—	— ~.	1.500	10	—	2.500	30.000
25	1.000	13	13.000	—	—	24.000	3.500	43.000
30	—	—	—	2.000	12	—	1.500	19.000

3.2 Fifo ou Peps — Primeiro a entrar, primeiro a sair

Nesse sistema, as saídas do estoque obedecem ao critério de que os primeiros produtos a sair receberão o custo correspondente ao das primeiras entradas no estoque, da seguinte forma:

Dia lº entrada	100 unidades a $ 10 cada uma
Dia 10 entrada	100 unidades a $ 20 cada uma

Se tivermos uma saída, no dia 15, de 50 unidades, o custo utilizado será o da primeira entrada, ou seja:

50 x $ 10 = $ 500

EXEMPLO:

A Nossa Loja de Departamentos Ltda. avalia seus estoques utilizando uma variante do método do preço específico. As mercadorias adquiridas recebem etiquetas com o preço de venda, formado a partir do custo unitário com acréscimo de percentual fixo como margem de lucro.

No período considerado, o movimento físico constou de estoque inicial de 1.000 unidades, compras de 1.500 unidades e vendas de 2.000 unidades. A receita bruta de vendas alcançou o valor de $ 200.000,00. Não houve devoluções, abatimentos ou vendas canceladas.

Com base nessas informações, calcule o estoque final, nesse período.

SOLUÇÃO

EI = 1.000 unidades
Compras = 1.500 unidades
Vendas = 2.000 unidades
EF = EI + (—) Venda
EF = 1.000 + 1.500 — 2000
EF = 500 unidades
X+0,25 X = 100
1,25 X = 100
X = $80,00 por unidade
Valor do EF = unidades no estoque X custo unitário
Valor EF = 500 unidades x $80,00
Valor do EF = $40.000,00

3.3 Lifo ou Ueps — Ultimo a entrar, primeiro a sair

Esse método indica que as saídas deverão ser custeadas ao valor das últimas entradas. Utilizando-nos do mesmo exemplo numérico anterior, teríamos:

Saída, no dia 15, de 50 unidades:
50 x $ 20 = $ 1.000 (referentes à segunda entrada)

3.4 Custo médio ou média ponderada

É o mais utilizado. Consiste em calcular a cada entrada o novo custo dos produtos em estoque, dividindo o custo total pela quantidade total.

Utilizando-nos ainda do exemplo numérico anterior, teríamos:

Entrada do dia 1°	100 unidades x $ 10 =	1.000
Entrada do dia 10	100 unidades x $ 20 =	2.000
		3.000

Dividindo $ 3.000 por 200 unidades, apuramos um custo médio de $ 15,00 por unidade. Dessa forma, o custo das saídas seria: 50 unidades x $ 15 = $ 750

Neste método de avaliação, o valor de cada unidade em estoque se altera pela compra de outras unidades por preço diferente.

Vejamos um exemplo de avaliação de estoques de matérias-primas, segundo cada um desses métodos, supondo a seguinte movimentação durante janeiro de 20Xa.

Dia	Quantidade Kg	Preço Unitário $	Total $	Consumo Kg
03	1.500	10	15.000	—
08	2.500	12	30.000	—
12	—	—	—	1.500
25	1.000	13	13.000	—
30	—	—	—	2.000

a) Custo medio ponderado móvel

	COMPRAS			CONSUMO			SALDO	
Dia	Quantidade Kg	Preço Unitário	$ Total	Custo Médio	Quantidade	$	Kg	$
03	1.500	10	15.000	10,00	—	—	1.500	15.000
08	2.500	12	30.000	11,25	—	—	4.000	45.000
12	—	—	—	11,25	1.500	16.815	2.500	28.125
25	1.000	13	13.000	11,15	—	—	3.500	41.125
30	—	—	—	11,15	2.000	23.500	1.500	11.625
			58.000			40.315		11.625

Notamos, pelo quadro, que cada entrada por custo diferente do custo médio anterior altera esse custo médio e que cada saída, embora não altere o custo médio, altera o fator de ponderação.

b) Custo médio ponderado fixo

	COMPRAS			CONSUMO			SALDO	
Dia	Quantidade Kg	Preço Unitário	Total	Custo Médio	Quantidade	$	Kg	$
03	1500	10	15.000	10,00	—	—	1.500	15.000
08	2500	12	30.000	11,25	—	—	4.000	45.000
25	1.000	13	13.000	11,60	—	—	5.000	58.000
30	—	—	—	11,60	3.500	40.600	1.500	11.400
			58.000			. 40.600		11.400

Segundo esse método, os materiais consumidos são baixados ao custo médio do final do mês, mesmo que tenham sido consumidos em vários dias do mês, porque o lançamento de baixa é feito unicamente no final do mês.

c) Primeiro a entrar, primeiro a sair (Peps)

Os estoques são avaliados pelos custos de aquisição mais recentes, ou seja, pelo Peps.

	COMPRAS			CONSUMO			SALDO		
Dia	Kg	Unitário	Total	Kg	Unitário	Total	Kg	Unitário	Total
03	1.500	10	15.000	—	—	—	1.500	10	15.000
08	2.500	12	30.000	—	—	—	1.500 2.500	10 12	15.000 30.000
12	.	.	.	1.500	10	15.000	2.500	12	30.000
25	1.000	13	13.000	—	—	—	2.500 1.000	12 13	30.000 13.000
30	—	—	— —	2.000	12	24.000 —	500 1.000	12 13	6.000 13.000
			58.000			39.000			19.000

Por esse método, as matérias-primas são baixadas do estoque pelo preço mais antigo e, consequentemente, os que permanecem em estoque são avaliados pelos custos mais recentes.

Numa economia inflacionária, a avaliação pelo Peps faz com que os estoques sejam valorizados a custos mais elevados e, portanto, o lucro é maior. Tal fato significa, sempre, obrigações fiscais (imposto de renda) também mais elevadas.

d) Último a entrar, primeiro a sair (Ueps)

	COMPRAS			CONSUMO			SALDO		
Dia	**Kg**	**Unitário**	**Total**	**Kg**	**Unitário**	**Total**	**Kg**	**Unitário**	**Total**
03	**1.500**	**10**	**15.000**	**—**	**—**	**—**	**1.500**	**10**	**15.000**
08	**2.500**	**12**	**30.000**	**—**	**—**	**—**	**1.500** **2.500**	**10** **12**	**15.000** **30.000**
12	**—**	**—**	**—**	**1.500**	**12**	**18.000**	**1.500** **1.000**	**10** **12**	**15.000** **12.000**
25	**1.000**	**13**	**13.000**	**—**	**—**	**—**	**1.500** **1.000** **1.000**	**10** **12** **13**	**15.000** **12.000** **13.000**
30	**—**	**—**	**—**	**1.000** **1.000**	**13** **12**	**13.000** **12.000**	**1.500**	**10**	**15.000**
			58.000			**43.000**			**15.000**

Esse método apresenta estoques por valores mais reduzidos e custos dos produtos vendidos mais elevados (havendo aumento de preço, como é comum no Brasil).

3.5 Sistema ABC dos estoques

Alguns itens do estoque podem representar elevado valor em relação aos demais. O controle ABC dos estoques consiste no seguinte:

- Grupo A — os estoques de maior valor terão um controle mais rigoroso que os demais. A empresa pode inventariar esses estoques toda semana, todo mês ou, até, diariamente.
- Grupo B — os estoques que, em termos de valor, não são tão relevantes quanto os do grupo anterior, mas representam, também, elevada aplicação de recursos, poderão ser inventariados mensalmente, trimestralmente ou semestralmente.
- Grupo C — os estoques bastante numerosos em termos de quantidade, mas que, no total, seu valor é imaterial poderão ser inventariados por ocasião do balanço.

Exemplos: Estoques — Controle ABC

Grupo A — Matéria-prima	100 un. x $	10.000	= $	1.000.000
Grupo B — Materiais secundários	300 un. x $	1.500	= $	450.000
Grupo C — Materiais diversos	500 un. x $	5	= $	2.500
Total dos Estoques			$	1.452.500

4. Lote econômico de compras

Lote econômico é a quantidade que minimiza o custo total composto do custo de estocagem e do custo de processamento dos pedidos. Ele é obtido pela fórmula:

$$LEC = \sqrt{\frac{2xPxM}{E}}$$

Onde: *P* = custo unitário de processamento de cada pedido de compra.
M = quantidade de material necessária a certo período.
E = custo unitário de estocagem do material.

Exemplo:
P = $ 160
M = 2.000 un.
E=$1

$$LEC = \sqrt{\frac{2 \times 60 \times 2.000}{1}} = LEC = \sqrt{\frac{640.000}{1}} = 800 \text{ un.}$$

5 Custos com mão-de-obra direta

Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto ou serviço em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. E a mão-de-obra empregada diretamente na produção.

Integram ao custo de mão-de-obra direta: os salários e encargos sociais.

5.1 Diferença entre mão-de-obra direta e indireta

Se um operário opera uma máquina, na qual é produzido um tipo de produto de cada vez, esse operário será considerado **Mão-de-obra Direta — MOD.**

Um operário opera uma máquina, na qual são fabricados vários produtos. Se conseguirmos medir o tempo de produção de cada produto por meio de controles, então a mão-de-obra é direta, se não conseguirmos e tivermos que nos utilizar de qualquer critério de rateio para apropriar a mão-de-obra aos produtos, então ela será Mão-de-obra **Indireta — MOI.**

No caso de ociosidade normal, devemos considerá-la como MOI.

Exemplo:

Se um empregado é contratado por um salário de $ 81,00 por hora, pela legislação brasileira ele tem que receber, embora seja horista, um salário mensal equivalente a 220 horas. Suponhamos que ele trabalhe na produção 190 horas por mês e fique 30 horas parado por defeito no equipamento ou que nessas 30 horas tenha ajudado na manutenção elétrica da fábrica. A folha de pagamento discriminará um salário mensal para ele de **$** 17.820 (220 h x $ 81,00), mas para a Contabilidade de Custos esses $ 17.820, estão divididos em $ 15.390, de MOD (190 h x **$** 81,00) e **$** 2.430, de MOI (30 h x **$** 81,00).

6. Custo dos encargos sociais

Os encargos sociais poderão apresentar custos diferentes entre as empresas, em função de diversos fatores, como, por exemplo:

- Direitos garantidos por acordos ou convenções coletivas de trabalho.
- Benefícios sociais.
- Rotatividade de Pessoal *(turnover).*

Em função dessas variações, cada empresa deverá apurar seus encargos sociais.

Uma maneira prática de calcular o valor dos encargos sociais é verificar o gasto que cabe à empresa por ano e dividi-lo pelo número de horas que o empregado efetivamente se encontra à sua disposição.

Vejamos um exemplo:

Admitamos que um empregado seja contratado por $ 20,00 por hora. A jornada máxima de trabalho permitida pela legislação brasileira é de 220 horas mensais (sem considerar as horas extras). A jornada diária será: 220 h/30 d **=** 7, 3333 h/d, que equivale a 7 horas e 20 minutos por dia.

Assim, podemos estimar o número máximo de horas que um trabalhador pode oferecer à empresa:

Número total de dias = 365

por ano			dias
(—) Repousos semanais remunerados	=	48	dias
(—) Férias	=	30	dias
(—) Feriados	=	12	dias
(=) Número máximo de dias à disposição da empresa	=	275	dias
(x) Jornada máxima diária (em horas)	=	7,3333	h
(=) Número máximo de horas à disposição por ano	=	2.016,7	h

A remuneração anual desse empregado será:

a)	Salários: 335 dias x 7,3333 h x $ 20,00	=	$	49.133,11
b)	Férias: 30 dias x 7,3333 h x $ 20,00	=	$	4.399,98
c)	Adicional de férias = 1/3	=	$	1.466,66
d)	Décimo -terceiro Salário = 220 h x 20,00	=	$	4.400 00
	Total	=	$	59.399,75

Sobre esse total, a empresa é obrigada a recolher as seguintes Contribuições Sociais:

Previdência Social	20,0%
Serviços Sociais (Sesi, Sesc ou Sest)	1,50%
Formação Profissional (Senai, Senac ou Senat)	1,00%
Incra	0,20%
Salário-educação	2,50%
Seguro Acidente do Trabalho	2,00%
Sebrae	0,60%
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	8,00 %
SUBTOTAL A	35,80%

Férias + 1/3	11,10%
13º salário	8,33%
Incidência do FGTS sobre 13~ salário	0,66%
Incidência dos Encargos Sociais sobre o 130 salário	2,31%
Incidência do FGTS sobre Férias	0,88%
Incidência dos Encargos Sociais sobre Férias	3,08%
SUBTOTAL	26,36%
TOTAL	62,16%

O custo total para a empresa será, então:

$** 59.399,75 x 1.6216 = **$ 96.322,63

E o custo hora será:

$** 96.322,63/2.016,7 h = **$ 47,76

7. Outros gastos decorrentes da mão-de-obra

Inúmeros outros gastos são arcados pela empresa como decorrência da mão-de-obra que utiliza: vestuário, alimentação, transporte, assistência médica, educação etc.

De modo geral, como esses não guardam estreita relação com os valores dos salários pagos a cada empregado, devem ser considerados como Custos Indiretos de Fabricação, em vez de apropriados no Custo da Mão-de-obra Direta.

8. O custo do emprego

Tributos que incidem sobre o salário dos trabalhadores no Brasil (horistas):

1.OBRIGAÇÕES SOCIAIS	% do salário
Previdência Social	20,00
FGTS	8,00
Salário-educação	2,50
Acidentes do Trabalho (média)	2,00
Sesi/Sesc/Sest	1,50
Senai/Senac~/Senat	1,00
Sebrae	0,60
Incra	0,20
Subtotal 1	35,80

Tipos de despesas	% do salário
2. TEMPO NÃO-TRABALHO 1	
Repouso Semanal	18,91
Férias	9,45
Abono de Férias	3,64
Feriados	4,36
Aviso Prévio	1,32
Auxílio-enfermidade	0,55
Subtotal 2	38,23
3. TEMPO NÃO-TRABALHADO II	
1 3~ Salário	10,91
Despesa de Rescisão Contratual	3,21
Subtotal 3	14,12
4. INCIDÊNCIAS CUMULATIVAS	
Incidência Cumulativo (obrigações tempo não-trabalhado)	13,68
Incidência do FGTS sobre 13~ Solário	0,93
Subtotal 4	14,61
TOTAL GERAL	102,16

Exemplo 1:

- Um empregado com um salário de $ 100 por hora.
- A jornada diária é de 7,3333 h (44 h semanais: 6 dias).
- Há um feriado no mês.

Salário: 30 d x 1,3333 h x $100	$	22.000
Provisão p/ férias: 0,09% (1 mês + 11 meses) s/salario	$	2.000
1/3 das férias	$	661
Provisão 130: 8,33% (1 mês + 12 meses) s/salario	$	1.833
(a) Subtotal	$	26.500
Contribuições sociais: 35,8% si(a)	$	9.481
Total	$	35.981

Vamos apurar as horas trabalhadas:

Dias no mês	30
(—) Domingos	04
(—) Feriados	01

Dias trabalhados = 25 d x 1, 3333 h = 183,33 h

Custo total por hora = $35.981: 183,33 = $196,30

Para a empresa, o Custo da Mão-de-obra será de $ 196,30 por hora. Para um empregado contratado por **$** 100, a empresa arcará com $ 96,30 de encargos sociais, ou seja, 96,30% sobre o salário. Esses cálculos são válidos para a MOD e para a MOI.

Exemplo 2:

A empresa Alternativa Ltda. mandou elaborar a folha de pagamento do mês de outubro com os seguintes dados:

Salários e Ordenados	$ 21.000,00;
Horas Extras trabalhadas	$ 2.000,00;
Imposto de Renda Retido na Fonte	$ 2.500,00;
Contribuição para o INSS, parte dos empregados	11%;
Contribuição para o INSS, parte patronal	20%;
Depósito para o FGTS	8%.

Com base nos dados e informações fornecidos, calcule as despesas totais dessa folha de pagamento.

SOLUÇÃO

Salários e Ordenados	$	21.000,00
Horas extras	$	2.000,00
1H55 patronal	$	4.600,00
Depósito do FGTS	$	1.840,00
Total das Despesas	$	29.440,00

MÃO-DE-OBRA E GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

1 MÃO-DE-OBRA

1.1 Conceito

Mão-de-obra é o gasto com o pessoal que trabalha direta ou indiretamente na fabricação dos produtos.

O custo com mão-de-obra engloba não só os salários pagos aos em-

pregados, como também os encargos sociais decorrentes da legislação trabalhista e previdenciária, além de todos os demais gastos com o pessoal que direta ou indiretamente trabalha na produção.

Assim, os gastos que normalmente as empresas industriais têm com o pessoal correspondem a assistência médica e social, aviso prévio e indenizações, contribuições de Previdência, contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), décimo terceiro salário, férias, horas extras, lanches e refeições, prêmios e gratificações, salários, seguro de acidentes do trabalho, seguro de vida em grupo, vale-refeição, vale-transporte etc.

1.2 Classificação

A mão-de-obra pode ser direta ou indireta.

1.2.1 Mão-de-obra Direta

Compreende os gastos com o pessoal que trabalha diretamente na fabricação dos produtos.

A mão-de-obra direta é aquela que pode ser facilmente identificada em relação aos produtos, por exemplo, o salário do torneiro mecânico, do tecelão, do carpinteiro, os quais trabalham diretamente na transformação das matérias-primas.

1.2.2 Mão-de-obra Indireta

Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa industrial, cujas tarefas estão direcionadas à produção, porém sem manipular diretamente os produtos.

Sempre que não houver meios seguros que permitam a clara e objetiva identificação dos gastos com mão-de-obra em relação aos produtos fabricados, esses gastos deverão ser considerados como mão-de-obra indireta.

Como exemplos de mão-de-obra indireta, podemos citar os salários e encargos dos supervisores da fábrica, dos chefes de seção, dos faxineiros, dos eletricistas e mecânicos que fazem manutenção nas máquinas e equipamentos industriais etc. Esse pessoal não age diretamente na fabricação deste ou daquele produto, porém os serviços que ele presta beneficiam toda a produção em conjunto.

A mão-de-obra indireta é atribuída aos produtos por meio de rateio.

O rateio consiste na distribuição dos custos aos produtos, com base em critérios que podem ser estimados ou até mesmo arbitrados pela empresa.

1.3 Contabilização da Mão-de-obra Direta

1.3.1 Gastos Decorrentes da Folha de Pagamento

Os custos com mão-de-obra, em quase sua totalidade, são compostos pelos gastos com salários e encargos, contidos nas folhas de pagamento.

Para facilitar a contabilização e também a atribuição desses custos aos produtos, a empresa industrial deve elaborar folhas de pagamento distintas, separando o pessoal que trabalha diretamente na produção daquele que trabalha de forma indireta.

Ë importante salientar que, em uma empresa industrial, os gastos com pessoal podem ser classificados em quatro categorias: mão-de-obra direta (relacionados ao pessoal que trabalha diretamente na fabricação dos produtos); mão-de-obra indireta (relacionados ao pessoal cujas tarefas beneficiam a fabricação de vários produtos ao mesmo tempo); despesas administrativas (relacionados ao pessoal que trabalha na administração da empresa); e despesas com vendas (relacionados ao pessoal que trabalha na área comercial).

Os gastos com pessoal que trabalha nas diversas áreas da empresa industrial, com raras exceções, são os mesmos e envolvem salários, encargos, gratificações, comissões etc. Entretanto, dependendo da área de atuação do empregado, esses gastos serão atribuídos aos produtos direta ou indiretamente, ou considerados despesas administrativa ou comercial.

Nas empresas industriais que adotam o sistema do custo departamental para atribuição dos custos indiretos aos produtos, o ideal é que sejam elaboradas folhas de pagamentos para cada departamento, sejam eles produtivos ou de serviços. Essa prática facilitará primeiro o reconhecimento desses gastos nos respectivos departamentos onde foram gerados, e depois facilitará a transferência dos custos gerados em cada departamento para os produtos.

Mesmo nos casos em que a empresa adote o sistema de inventário periódico, apurando os custos englobadamente e somente no final de cada período, é também aconselhável que se elabore uma folha de pagamento para cada uma de suas áreas: produção, comercial e administrativa.

Vejamos, então, os procedimentos para contabilização dos gastos relativos à folha de pagamento da mão-de-obra direta.

1.3.1.1 Salários, Previdência Social e FGTS

Informações extraídas da folha de pagamento do pessoal da produção da Indústria de Peças para Motos Coruputuba S.A., do mês de janeiro de X5:

Valor bruto da folha	100.000
Contribuição de Previdência retida dos empregados	10.000
Imposto de Renda retido dos empregados	5.000
Contribuição de Previdência parte patronal	27.800
FGTS	8.000

NOTAS

- O valor retido dos salários dos empregados que a empresa deverá repassar para a Previdência Social varia conforme a faixa salarial de cada um. A Previdência Social altera com frequência essas faixas salariais para fins de recolhimento e para fins de pagamento dos benefícios aos seus segurados.
- A importância que a empresa deve recolher para a Previdência Social, considerada parte patronal que incide sobre o valor bruto da folha de pagamento, corresponde ao somatório de encargos devidos para a própria Previdência (INSS e SAT), bem como para terceiros (Sebrae, Senai, Sesi etc.), cujos percentuais também são alterados com frequência por dispositivos legais.
- O percentual que as empresas devem recolher a título de FGTS corresponde a 8% sobre o valor bruto devido aos empregados. Esse percentual também está sujeito a alterações, embora essa ocorrência seja mais rara que nos dois casos já comentados na presente NOTA.
- Além da obrigatoriedade de pagar a contribuição de Previdência, os empregados estão sujeitos ao pagamento de outras obrigações que também são retidas dos seus vencimentos e posteriormente recolhidas ao governo ou a outra entidade, pela própria empresa. A mais comum dessas obrigações é o Imposto de Renda. Esse tributo é devido somente pelos trabalhadores que tiverem rendimentos acima de determinado valor fixado anualmente pelo governo federal.

Para entender o mecanismo que envolve a contabilização de uma folha de pagamento de salários, você precisa saber que os empregados recebem os seus salários sempre no mês seguinte ao mês trabalhado. Isso equivale a dizer que as empresas efetuarão o pagamento dos gastos com salários relativos à folha de pagamento sempre no mês seguinte ao da ocorrência de seus fatos geradores. Ressalte-se que o fato gerador do gasto com salários e demais encargos ocorre no momento em que o trabalhador presta serviços para a empresa.

Você já deve ter percebido que os gastos com salários e encargos incorridos em determinado mês deverão integrar os custos dos produtos fabricados no respectivo mês. Esse é um dos motivos que justificam a elaboração da folha de pagamento no último dia de cada mês. De posse d~ folha, os gastos com salários e encargos serão apropriados ao custo do respectivo mês.

Dessa forma, a contabilização da folha de pagamento é feita em duas etapas:

a) No último dia do mês, após efetuar os cálculos e elaborar a folha de pagamento de salários, a empresa efetuará a contabilização, apropriando os gastos incorridos naquele mês e, por consequência, registrando as obrigações respectivas.
b) No mês seguinte, são efetuados os lançamentos da liquidação da folha, correspondentes ao pagamento do líquido aos empregados,

bem como ao recolhimento da contribuição de Previdência, FGTS, IR e outros, mediante o preenchimento das guias próprias.

Após esses esclarecimentos, acompanhe a contabilização da folha de pagamento em questão:

1ª Etapa: Apropriações — no último dia do mês

A apropriação dos gastos com a folha de pagamento na empresa industrial é feita debitando-se as contas que representam os respectivos custos e creditando-se as Contas de Obrigações próprias.

Como estamos contabilizando a mão-de-obra direta, as contas representativas desse custo são aquelas que no Elenco de Contas correspondem ao grupo 3.4.1.02 MÃO-DE-OBRA DIRETA.

Por razões práticas, nos lançamentos a seguir não apresentaremos os códigos das contas.

(1)	Salários		
	a Salários a Pagar		
	Pela apropriação da folha de pagamento do pessoal da produção, referente ao mês de janeiro de X5	100.000	
(2)	Salários a Pagar		
	a Diversos		
	Pelas retenções conf folha:		
	a Contribuições de Previdência a Recolher		
	Valor retido conf folha	10.000	
	a IRR Fonte a Recolher		
	Valor retido conf folha	5.000	15.000
(3)	Contribuições de Previdência		
	a Contribuições de Previdência a Recolher		
	Ref parte patronal conf folha	27.800	
(4)	Contribuições para o FGTS a FGTS a Recolher		
	8% conf folha		8.000

Observe que, debitando as contas do grupo 3.3.2.02, representativas da mão-de-obra direta, os gastos com os salários e encargos dos trabalhadores da produção ficaram devidamente apropriados ao custo de produção do período. Se a empresa pretender atribuir esses custos a cada produto fabricado, deverá manter apontamentos na área de produção que permitam identificar o montante de tais custos para cada produto fabricado. Esses apontamentos indicarão o número de horas que os empregados trabalharam em cada produto. Assim, bastará debitar as contas do grupo 3.4.3, representativas da mão-de-obra do custo em formação de cada produto, e creditar as contas do grupo 3.4.1.02, que foram debitadas nos lançamentos aqui apresentados.

Ë importante salientar que o excesso de detalhamento na contabilização dos custos com mão-de-obra nem sempre traz benefícios, principalmente quando os empregados trabalham durante o mês na fabricação de muitos produtos diferentes. Nesses casos, os custos no sistema contábil englobariam toda a produção do período, e extracontabilmente eles seriam apurados por produto.

Se, mesmo assim, houver interesse na contabilização dos custos por produto, a empresa poderá fazê-lo com base nas apurações extracontábeis (mapas, relatórios, planilhas etc.).

2ª Etapa: Liquidação — no mês seguinte

Suponhamos que, no dia 5 do mês de fevereiro, a empresa tenha efetuado o pagamento do líquido aos empregados e feito os recolhimentos de todas as obrigações decorrentes da folha de pagamento de janeiro, em dinheiro.

O registro contábil ficará como segue:

(4)	*Diversos*		
	a Caixa		
	Líquido pago aos empregados	*85.000*	
	Recolhimento conf guia	*37.800*	
	Recolhimento conf guia	*8.000*	*145.800*

OBSERVAÇÃO

Os custos com a folha de pagamento foram devidamente apropriados no mês de janeiro, e agora, em fevereiro, o registro contábil é feito para registrar o cumprimento das obrigações, envolvendo somente contas patrimoniais.

1.3.1.2 Férias

Todo empregado, após cada período de 12 meses de trabalho na empresa, tem direito a 30 dias corridos de férias regulamentares, observando-se o limite de faltas estabelecido na CLT.

Para cada mês trabalhado ou fração superior a 14 dias, o empregado tem direito a 1/12 de 30 dias de férias. Isso equivale a dois dias e meio de férias para cada mês trabalhado.

O valor das férias é pago ao trabalhador dois dias antes do período determinado para o seu gozo. Esse valor corresponde ao salário do mês acrescido de 1/3 desse mesmo valor.

Embora o valor das férias seja pago de uma só vez ao trabalhador, a empresa industrial deverá apropriar mensalmente a parcela correspondente às férias a que o empregado faz jus, já que o referido valor corresponde a custo incorrido no respectivo mês. Agindo dessa forma, esse valor será incluído no Custo de Produção do período.

Como se trata de custo incorrido cujo valor somente será pago ao trabalhador em época oportuna, para contabilizá-lo debita-se uma conta que represente o custo respectivo, creditando-se uma conta de provisão que registre a respectiva obrigação.

Para se conhecer o valor das férias que deverá ser provisionado mensalmente, alguns cuidados precisam ser tomados visando aproximar-se ao máximo da realidade.

Os cálculos devem ser efetuados levando-se em conta a forma de remuneração (base mensal, por hora, tarefa etc.), o número de horas diárias que o empregado fica à disposição da empresa, os encargos sociais, os aumentos reais de salário etc. Na prática, cada empresa deve efetuar os cálculos de acordo com a sua realidade.

Calcularemos o valor da provisão para férias à razão de 1 / 12 sobre o valor bruto da folha de pagamento, acrescido dos encargos sociais, acrescentando, ainda, 1/3 desse valor encontrado.

Exemplo:

Sabendo que o valor bruto da folha de pagamento acrescido dos encargos sociais da Indústria de Peças para Motos Coruputuba S.A., no mês de janeiro de X5, foi de $ 137.800, faremos:

1/12 de 137.800 = 11.483,33

11.483,33 + 1/3 — 15.311,11

Contabilização no livro Diário em 31 de janeiro de X5:

(4)	*(4) Férias*		
	a Provisão para Férias		
	Valor que se provisiona com base em 1/12 da remuneração acrescida dos encargos conf folha de janeiro/X5, acrescido ainda de 1/3 desse valor		*15.311,11*

OBSERVAÇÕES

A conta debitada, Férias, é do grupo 3.3.2.02 e corresponde a custo do período.

A conta Provisão para Férias é do Passivo Circulante. Essa conta, mensalmente, receberá a crédito o valor das férias provisionadas. No mês que ocorrer pagamento de férias aos empregados, essa conta será debitada, creditando-se as contas Férias a Pagar, bem como as que registrem as Obrigações referentes aos encargos sociais próprios.

Por razões de simplificação, apropriamos a obrigação com as férias na conta Provisão para Férias. Entretanto, poderíamos segregar em contas próprias as obrigações para com a Previdência e para com o FGTS.

A legislação trabalhista estabelece que o empregado deverá receber o valor correspondente às suas férias com base no salário do mês em que elas lhe forem concedidas. Dessa forma, em períodos de inflação, nos quais os salários variem de mês para mês, para que o valor provisionado

para o pagamento das férias e dos encargos possa refletir de maneira adequada esses encargos, mensalmente será preciso proceder à atualização do saldo da conta Provisão para Férias, com base na inflação do respectivo mês.

Suponhamos que o valor da Provisão para Férias contabilizado no mês de janeiro/X5 tenha sido de $ 15.311,11. Sabendo que a inflação de fevereiro foi de 10%, no último dia de fevereiro corrigiremos o valor da provisão calculada em janeiro da seguinte maneira:

(5) *Variações Monetárias Passivas*
a Provisão para Férias
Correção monetária que se contabiliza, tendo em vista inflação de 10% ocorrida neste mês de fevereiro/X5 *1.531,11*

OBSERVAÇÕES

A conta debitada Variações Monetárias Passivas é conta de despesa, pois o valor da correção monetária não integra o Custo de Produção do período, já que se trata de correção da provisão apropriada no Custo de Produção do mês anterior (ou de meses anteriores).

A conta Provisão para Férias, sendo creditada pelo respectivo valor, fica devidamente atualizada, refletindo o valor real do encargo até a data da correção.

1.3.1.3 Décimo Terceiro Salário

O décimo terceiro salário corresponde a um salário extra pago a todo trabalhador que tenha trabalhado na mesma empresa durante os 12 meses do ano.

Será pago integralmente se o empregado trabalhou na empresa durante os 12 meses do ano, e proporcionalmente ao tempo trabalhado caso tenha iniciado trabalho durante o ano ou se for demitido antes do seu término.

O décimo terceiro salário pode ser pago em duas parcelas: uma de acordo com a vontade do empregado (entre fevereiro e novembro) e a outra no mês de dezembro, no máximo até o dia 20.

Para efeito de cálculo do décimo terceiro salário, considera-se mês integral o período de 15 dias ou mais trabalhados no mês.

O tratamento a ser dado para cálculo e contabilização da provisão mensal do décimo terceiro salário é o mesmo que já estudamos para a provisão para férias, pois mensalmente os trabalhadores fazem jus ao equivalente a 1/12 da remuneração mensal. A única diferença é que no caso do décimo terceiro salário não há o acréscimo de 1/3 como ocorre com a provisão para férias.

Quanto ao valor da provisão, também precisa ser corrigido mensalmente, da mesma forma que fazemos com a Provisão para Férias, porque, conforme já dissemos, o décimo terceiro salário pago em dezembro tem por base o valor atualizado do salário recebido pelo empregado no referido mês.

Sabendo que o valor bruto da folha de pagamento do mês de janeiro da Indústria de Peças para Motos Coruputuba S.A., acrescido dos encargos sociais, foi de $137.800, faremos: 1/12 de 137.800 = 11.483,33

Contabilização no livro Diário em 31 de janeiro de X5:

(6) *Décimo Terceiro Salário*
a Provisão para Décimo Terceiro Salário
Valor que se provisiona referente ao mês de janeiro, com base em 1/12 da remuneração bruta acrescida dos encargos *11.483,33*

OBSERVAÇÕES

A conta debitada, Décimo Terceiro Salário, é do grupo 3.3.2.02 e corresponde a custo do período.

A conta Provisão para Décimo Terceiro Salário é do Passivo Circulante. Essa conta, mensalmente, receberá a crédito o valor do décimo terceiro salário provisionado. No mês que ocorrer pagamento de décimo terceiro salário aos empregados, essa conta será debitada, creditando-se as contas Décimo Terceiro Salário a Pagar, bem como as que registrem as Obrigações referentes aos encargos sociais próprios.

Por razões de simplificação, apropriamos a obrigação com o décimo terceiro salário na conta Provisão para Décimo Terceiro Salário. Entretanto, poderíamos segregar em contas próprias as obrigações para com a Previdência e para com o FGTS.

Conforme já mencionamos, o saldo da conta Provisão para Décimo Terceiro Salário também deverá ser corrigido mensalmente, caso haja inflação que seja reconhecida no aumento dos salários.

O procedimento para atualização é semelhante ao já explicado no caso da correção da Provisão para Férias.

1.3.1.4 Salário-família

O salário-família é um auxílio da Previdência Social aos trabalhadores de baixa renda que possuem filhos com até 14 anos de idade, ou inválidos.

O valor da cota do salário-família pago por dependente é lixado periodicamente pela Previdência Social.

Em 1º de março de 2008 era de R$ 24,27 pago por dependente para o segurado com remuneração mensal até R$ 472,43, e R$ 17,07 pago por dependente para o segurado com salário de R$ 472,43 a R$ 710,08.

O salário-família não é nem custo nem despesa da empresa.

Quem paga esse salário aos empregados é a própria empresa, a qual compensará seu valor das obrigações devidas para a Previdência Social.

Sobre o salário-família não incide nenhum desconto ou encargo.

Contabilmente, o valor do salário-família é incluído na conta Salários a Pagar e deduzido da conta Contribuições de Previdência a Recolher.

Contabilização:

Suponhamos que em uma folha de pagamento de salários conste a importância de $ 200 referente a salário-família a ser pago para alguns empregados.

A contabilização será como segue:

Contribuições de Previdência a Recolher
a Salários a Pagar
Pelo registro do Salário-Família conf folha de pagamento deste mês *200*

OBSERVAÇÕES

A conta debitada, Contribuições de Previdência a Recolher, do Passivo Circulante, é a mesma conta que foi creditada no momento do registro da retenção da contribuição de Previdência parte dos empregados e também referente à parte patronal. Tratando-se de conta de Obrigação, sendo debitada neste lançamento, terá seu saldo reduzido do valor das cotas do salário-família. Assim, quando a empresa for recolher as suas obrigações para a Previdência Social, estará recolhendo $ 200 a menor, compensando, dessa forma, as cotas do salário-família que pagou aos seus empregados.

A conta creditada, Salários a Pagar, do Passivo Circulante, ficará com seu saldo aumentado relativo às cotas do salário-família. Assim, quando a empresa for pagar o líquido aos empregados, estará pagando, juntamente com os salários, as cotas do salário-família.

Note, portanto, que a contabilização do salário-família não transita por conta de despesa e muito menos por conta de custo. Ë uma obrigação do governo aos empregados.

1.4 Apropriação do Custo com Mão-de-obra Direta aos Produtos

Conforme você pôde observar, os gastos com a folha de pagamento do mês, relativos ao pessoal que trabalha diretamente na produção, foram debitados de maneira devida nas contas do grupo da Mão-de-obra Direta.

Essas contas são: Salários, Encargos Sociais, Férias e Décimo Terceiro Salário. Havendo interesse da empresa em contabilizar o custo por produto, deverá manter alguma forma de controle que permita o

conhecimento do tempo trabalhado pelos empregados em cada produto. Geralmente esse acompanhamento é realizado por um ou mais empregados destacados para fazer o apontamento das horas trabalhadas em cada produto.

Se porventura a Indústria de Peças para Motos Coruputuba S.A. tivesse fabricado no mês de janeiro apenas um produto, os custos referidos seriam atribuídos a esse único produto. Entretanto, suponhamos que a referida indústria tenha fabricado, durante o mês de janeiro, três tipos de produtos, sendo:

produto A **=** corrente;
produto B **=** catraca;
produto C = pedal.

Vamos assumir também que, mediante boletins diários de apontamento da mão-de-obra elaborados na área de produção, a indústria tenha condições de saber o número de horas trabalhadas pelos empregados em cada produto.

Suponhamos então que, consultando esses apontamentos, concluímos que a mão-de-obra direta aplicada aos três produtos correspondeu a: produto A, 60%; produto B, 30%; e produto C, 10%.

Assim, os gastos com salários, encargos sociais, férias e décimo terceiro salário correspondentes à folha de janeiro devem ser atribuídos, para cada produto, na seguinte proporção:

MAPA DE RATEIO DA MÃO-DE-OBRA DIRETA
MÊS: Janeiro - ANO:X5

Custos	**Valor**	**Produto A 60%**	Produto B 30%	**Produto C 10%**
Contr.de Previdência	27.800	16.680	8.340	2.780
Contr. para o FGTS	8.000	4.800	2.400	800
Férias	15.311	9.187	4.593	1.531
Décimo Terceiro Salário	11.483	6.890	3.445	1.148
Salários	100.000	60.000	30.000	10.000
TOTAIS	162.594	97.557	48.778	16.259

Mediante esse mapa, a apropriação da mão-de-obra direta aos produtos será feita debitando-se a conta Mão-de-obra do grupo do Custo em Formação de cada produto e creditando-se as contas que registraram os custos englobadamente.

Apropriação da mão-de-obra direta para o produto A:

(Para melhor compreensão, neste caso, excepcionalmente, utilizaremos grupos, subgrupos e contas.)

3.3.4	*CUSTO EM FORMAÇÃO*		
3.3.4.01	*PRODUTO A*		
3.3.4.01.1.002	*Mão-de-obra*		
	a Diversos		
	Apropriação que se processa, da MOD		
	ao custo em formação do produto A:		
3.3.2	*a CUSTOS DIRETOS DE FABRICAÇÃO*		
3.3.2.02	*a MÃO-DE-OBRA DIRETA*		
3.3.2.02.1.003	*a Contribuições de Previdência*	*16.680*	
3.3.2.02.1.004	*a Contribuições para o FGTS*	*4.800*	
3.3.2.02.1.005	*a Décimo Terceiro Salário*	*6.890*	
3.3.2.02.1.006	*a Férias*	*9.187*	
3.3.2.02.1.009	*a Salários*	*60.000*	*97.557*

Com esse lançamento, os custos com a mão-de-obra direta ficaram devidamente apropriados na conta que registra o Custo em Formação do produto A.

Para apropriar os custos com MOD aos custos em formação dos produtos B e C, o lançamento é semelhante ao apresentado para o produto A.

1.5 Outros Gastos com Pessoal

Suponhamos que, durante o mês de janeiro de X5, a Indústria de Peças para Motos Coruputuba S.A. tenha pago, à vista, ao Bar e Restaurante Piracuama Ltda. a importância de $ 3.500, conforme NF n. 121, referente a lanches fornecidos ao pessoal que trabalha na área de produção.

Contabilização no livro Diário:

Lanches e Refeições		
a Caixa		
Paga NF n. 121 ao Bar e Restaurante Piracuama		
referente a lanches para o Pessoal da produção		*3.500*

OBSERVAÇÕES

A conta debitada, Lanches e Refeições, é do grupo da Mão-de-obra Direta, e no Elenco de Contas tem o código: 3.3.2.02.1.007. Com débito nessa conta, estamos contabilizando o gasto como custo de fabricação do período.

Como se trata de lanches fornecidos para todo o pessoal que trabalha na área de produção, esse gasto também é considerado mão-de-obra direta e a apropriação para os diversos produtos poderá ser feita com base na mesma proporção em que foi apropriado o valor dos gastos com a folha de pagamento, ou seja, para o produto A, 60%; para o produto B, 30%; e para o produto C, 10%.

A contabilização também é semelhante ao caso anterior, ou seja, debita-se a conta Mão-de-obra, que representa o Custo em Formação de cada produto, creditando-se a conta Lanches e Refeições, que registrou o valor englobadamente.

1.6 Contabilização da Mão-de-obra Indireta

A contabilização dos custos com mão-de-obra indireta é semelhante à contabilização dos custos com mão-de-obra direta.

Em relação aos gastos com a folha de pagamento, no final do mês debitam-se as contas representativas dos custos com mão-de-obra indireta, integrantes do grupo 3.3.3.02 do Elenco de Contas.

Posteriormente, a atribuição desses custos aos produtos será feita por meio de rateio. Nesse momento, serão debitadas as contas representativas do Custo em Formação de cada produto e creditadas as contas do grupo da Mão-de-obra Indireta que receberam a débito os registros englobadamente.

A única diferença entre o rateio da mão-de-obra direta com o rateio da mão-de-obra indireta está em que, no caso do rateio da mão-de-obra direta, os critérios são concretos, uma vez que há apontamentos que permitem uma perfeita e clara identificação desse custo em relação aos produtos fabricados. Já no caso do rateio da mão-de-obra indireta, como ela beneficia a fabricação de vários produtos ao mesmo tempo, os critérios são abstratos e, por isso mesmo, devem ser estimados ou até mesmo arbitrados pelo contabilista.

É evidente que, para ratear os custos com mão-de-obra indireta, cada empresa encontrará os critérios que melhor se adaptem às suas realidades, no entanto serão sempre critérios subjetivos.

São exemplos de bases para rateio da mão-de-obra indireta: as mesmas bases utilizadas para rateio da mão-de-obra direta; o custo da matéria-prima aplicada em cada produto; o custo primário etc.

Entretanto, conforme já dissemos, os critérios serão sempre subjetivos e o contabilista decidirá por aquele que melhor se adapte às realidades de momento.

Em relação aos demais gastos com pessoal que devam ser classificados como mão-de-obra indireta, os critérios de contabilização também são semelhantes ao exemplo apresentado para a mão-de-obra direta.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

1 Conceito

Os gastos gerais de fabricação compreendem todos os gastos decorrentes do processo de fabricação que não correspondam à mão-de-obra e também não correspondam aos gastos com materiais.

Os gastos gerais de fabricação mais comuns são: água e esgoto,

aluguéis, arrendamentos, amortização, combustíveis, comunicações, depreciação, energia elétrica, manutenção e reparo, roupas especiais, serviços de terceiros, seguro contra incêndio etc.

2. Classificação

Em relação aos produtos, os gastos gerais de fabricação podem ser diretos ou indiretos.

2.1 Gastos Gerais de Fabricação Diretos

São os gastos que incidem de forma direta na fabricação, sendo facilmente identificados as suas quantidades e os seus valores em relação aos produtos fabricados.

Exemplos: a energia elétrica consumida por uma máquina, quando exista medidor que permita identificar o consumo em relação a cada produto fabricado; a depreciação dos teares utilizados na fabricação de tecidos etc.

2.2 Gastos Gerais de Fabricação Indiretos

Sempre que não houver meios seguros que permitam uma clara e objetiva identificação dos gastos gerais de fabricação em relação aos produtos fabricados, esses gastos deverão ser considerados gastos gerais de fabricação indiretos.

Ë preciso, também, destacar a existência de casos em que os controles necessários para a identificação dos gastos gerais de fabricação diretos em relação a cada produto ficam tão onerosos que é preferível considerá-los juntamente com os gastos indiretos (convenção contábil da materialidade).

As apropriações dos gastos gerais de fabricação indiretos ao custo de fabricação de cada produto é feita por meio de rateio.

Vários são os critérios que podem ser utilizados. Conforme já dissemos, não existe regra geral que possa ser adotada por todas as empresas. Cada caso deve ser analisado isoladamente. Caberá ao contabilista responsável pela contabilidade de custos decidir sobre o critério que melhor se encaixe em cada caso.

Na ausência de um critério mais objetivo, aconselha-se a adoção do custo primário como base para rateio dos gastos gerais de fabricação aos produtos.

2.3 Contabilização dos Gastos Gerais de Fabricação

Em sua maior parte, os gastos gerais de fabricação não têm relação direta com os produtos fabricados, pois ocorrem mensalmente e independem do volume produzido. Esses gastos são também classificados como custos fixos.

A contabilização, portanto, a exemplo do que ocorre com a contabilização da mão-de-obra, deve ser feita inicialmente a débito de uma conta representativa do respectivo gasto, integrante do grupo 3.3.2.03 GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

DIRETOS ou do grupo 3.3.3.03 GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO INDIRETOS. Posteriormente, deverá ser transferido para o Custo em Formação de cada produto.

Quando o gasto geral de fabricação for classificado como direto, o seu rateio para o Custo em Formação de cada produto será feito com base em critérios concretos; entretanto, quando for considerado indireto, o rateio para o Custo em Formação de cada produto será feito por meio de critérios abstratos.

Em razão do Princípio Contábil da Competência, em sua maioria, os gastos gerais de fabricação, exatamente por acorrerem com regularidade e independentemente do volume de produção, devem ser incorporados ao Custo de Produção do período em que forem gerados.

Por isso, esses gastos devem ser apropriados mensalmente como custos do mês em que foram gerados, tenham ou não sido pagos. Para a sua contabilização, três situações devem ser consideradas:

1ª) Gastos gerados e pagos no mês

Nesse caso, a contabilização será feita no dia em que o pagamento for efetuado, debitando-se uma conta do grupo Gastos Gerais de Fabricação que represente o respectivo gasto e creditando-se a conta Caixa ou Bancos, conforme o caso.

Exemplo:

A Companhia Industrial Bananal S.A. pagou, em 31 de julho, conta de energia elétrica no valor de $ 20.000 referente ao consumo do período.

Considerando que o gasto se refere a consumo exclusivo da área de produção e que não há na fábrica medidores que permitam a identificação do gasto em relação a cada produto fabricado, veja como o gasto será contabilizado:

Energia Elétrica a Caixa
Paga conta de energia elétrica ref ao mês 20.000

OBSERVAÇÃO

Debitamos a conta Energia Elétrica, que nesse caso será integrante do grupo dos Gastos Gerais de Fabricação Indiretos, para incorporar o referido gasto ao custo de produção do mês de sua ocorrência.

2ª) Gastos gerados no mês cujos pagamentos serão efetuados no mês seguinte

Exemplo:

O aluguel do imóvel onde está instalada a fábrica de Biscoitos Jacareí S.A. referente ao mês de junho foi de $ 30.000. Conforme contrato de locação, o referido pagamento deve ser feito no dia 10 de julho.

Contabilização no livro Diário, em 30 de junho:

Aluguéis (da fábrica)
A Alugueis a Pagar
Apropriação que se processa referente ao aluguel deste mês 30.000

OBSERVAÇÕES

Debitando a conta Aluguéis, nesse caso integrante do grupo dos Gastos Gerais de Fabricação Indiretos, o referido gasto ficou devidamente apropriado ao custo de produção do mês em que foi gerado.

O crédito na conta Aluguéis a Pagar, do Passivo Circulante, identifica o registro da obrigação que será paga no mês seguinte.

3ª) Gastos pagos antes da ocorrência do fato gerador

Exemplo:

O gasto mais comum ocorre com seguro contra incêndio, o qual é pago antecipadamente e tem, em geral, vigência de 12 meses.

Em 1º de março de X5, a Empresa Industrial São José do Barreiro S.A. assinou contrato com a Cia. Seguradora Brasileira, tendo pago $ 3.650 referentes ao prêmio de seguro pelo período de 365 dias.

Tendo em vista que o referido gasto com seguro refere-se à cobertura do imóvel onde está instalada a área de produção, veja como ficará sua contabilização:

Prêmios de Seguro a Vencer a Caixa
Pago à Cia. Seguradora Brasileira etc. 3.650

OBSERVAÇÃO

A conta debitada Prêmios de Seguro a Vencer é conta do Ativo Circulante que representa o gasto pago antecipadamente. Essa conta será creditada mensalmente pela apropriação da parcela do referido gasto como Custo de Produção do período.

Contabilização em 31 de março:

Prêmios de Seguro a Prêmios de Seguro a Vencer
Apropriação que se processa referente à parcela deste mês 300

OBSERVAÇÕES

Debitamos a conta Prêmios d~Seguro, nesse caso integrante do grupo dos Gastos Gerais de Fabricação Indiretos, para que o referido gasto fique devidamente apropriado ao custo de produção do período.

Creditamos a conta Prêmios de Seguro a Vencer para dar baixa no valor do respectivo gasto, tendo em vista a parcela já vencida.

Você deve observar que nos três exemplos deste item contabilizamos o gasto geral de fabricação incorrido no mês em contas dos grupos dos Gastos Gerais de Fabricação Indiretos que registram os custos globais. Para ratear os referidos custos para os produtos, debitaremos as contas representativas do custo em formação de cada produto e creditaremos as contas supramencionadas.

2.2.4 Rateio dos Gastos Gerais de Fabricação

Os procedimentos contábeis a serem adotados para contabilizar o rateio dos gastos gerais de fabricação são semelhantes aos adotados para o rateio da mão-de-obra, ou seja: debita-se a conta Gastos Gerais de Fabricação do grupo Custo em Formação de cada produto e credita-se a conta que registrou englobadamente o referido gasto, do grupo próprio.

Vários critérios podem ser usados visando a adoção da base de rateio mais adequada para cada caso. Como ocorre com todos os custos indiretos de fabricação, não há regra geral que possa ser adotada por todas as empresas.

Apenas como sugestão, veja as bases de rateio que podem ser utilizadas para atribuição dos gastos gerais de fabricação aos produtos:

- valor da matéria-prima aplicada;
- valor da mão-de-obra direta;
- custo primário (matéria-prima mais mão-de-obra direta);
- horas de trabalho (utilizadas na fabricação de cada produto) etc.

Exemplo:

Suponhamos que na empresa Industrial Cachoeira Paulista S.A., durante o mês de maio, ocorreram os seguintes gastos gerais de fabricação:

Água e Esgoto	*300*
Aluguéis da Fábrica	*2.000*
Depreciação	*500*
Energia Elétrica	*3.000*
Prêmios de Seguro	*100*
Total	*5.900*

A empresa fabricou durante o mês três produtos, os quais tiveram os seguintes custos primários:

produto A $ = 4.200;
produto B = $ 2.100;
produto C = $ 700.

Pede-se:

Calcular e contabilizar o valor dos gastos gerais de fabricação que deverá ser atribuído a cada produto, tendo por base o custo primário.

Conforme vimos, o primeiro passo será calcular a porcentagem de participação de cada produto em relação ao total do custo primário da produção do período. Depois, com base nesse percentual encontrado, basta calcular o valor proporcional de cada gasto a ser rateado para cada produto.

SOLUÇÃO:

1. Cálculo da proporção do custo primário de cada produto em relação ao total do custo primário da produção do período:

Custo Primário do produto A =	4.200
Custo Primário do produto B =	2.100
Custo Primário do produto C =	700
Total	7.000

2. Cálculo da proporção a ser rateada para cada produto:

produto A:
7.000 100%
4.200 = x

$$x = \frac{4.200 \cdot 100}{7.000} = 60\%$$

produto B:
7.000 = 100%
2.100 = x

$$x = \frac{2.100 \cdot 100}{7.000} = 30\%$$

Produto C:
7.000 = 100%
700 = x

$$x = \frac{700 \cdot 100}{7.000} = 10\%$$

Uma vez determinada a participação do custo primário de cada produto em relação ao total do custo primário, basta aplicar os respectivos percentuais sobre o valor de cada gasto para encontrar o valor a ser rateado.

Para facilitar, analise o seguinte mapa de rateio dos gastos gerais de fabricação:

Custos	Valor	Produto A 60%	Produto B 30%	Produto C 10%
Água e Esgoto	*300*	*180*	*90*	*30*
Aluguéis da Fábrica	*2.000*	*1.200*	*600*	*200*
Depreciação	*500*	*300*	*150*	*50*
Energia Elétrica	*3.000*	*1.800*	*900*	*300*
Prêmios de Seguro	*100*	*60*	*30*	*10*
Totais	*5.900*	*3.540*	*1.770*	*590*

Contabilização:

Basta debitar a conta Gastos Gerais de Fabricação do grupo Custo em Formação do respectivo produto, creditando-se as contas do grupo Gastos Gerais de Fabricação que registraram englobadamente os respectivos gastos. Veja:

Gastos Gerais de Fabricação
a Diversos
Rateio que se processa à razão de 60% sobre os Gastos Gerais de Fabricação, conforme mapa, para formação do custo do produto A:

a Água		
Saldo desta Conta	*180*	
a Aluguéis da Fábrica		
Idem	*1.200*	
a Depreciação		
Idem	*300*	
a Energia Elétrica		
Idem	*1.800*	
a Prêmios de Seguro		
Idem	*60*	*3.540*

OBSERVAÇÕES

Debitando a conta Gastos Gerais de Fabricação (GGFs), que faz parte do grupo Custo em Formação do produto A, estamos incorporando ao custo de produção do referido produto os respectivos valores dos GGFs.

Creditando as contas do grupo Gastos Gerais de Fabricação Indiretos, que registraram os valores globais dos GGFs, estamos dando baixa nos respectivos valores que foram rateados. Essas contas, após os rateios para os três produtos, ficarão com saldo igual a zero.

Agora, basta proceder da mesma maneira com os custos a serem atribuídos aos produtos B e C.

3 RESUMO

Até aqui você aprendeu que o custo industrial é composto por três elementos básicos: materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação.

Assim, o custo de produção de determinado período pode ser apurado pela seguinte fórmula:

CPP MT + MO + GGF

em que:
CPP = Custo de produção ou de fabricação do período;
MT = Materiais;
MO Mão-de-obra;
GGF = Gastos gerais de fabricação.

Você estudou também que, quanto aos produtos, o custo industrial pode ser classificado em direto e indireto.

Dessa forma, os gastos com materiais diretos, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação diretos compõem o custo direto de fabricação, e os gastos com materiais indiretos, mão-de-obra indireta e gastos gerais de fabricação indiretos compõem o custo indireto de fabricação, também conhecido pela sigla CIE

Você aprendeu ainda que, por razões de simplificação, empresas industriais de pequeno e médio portes, para apurar o custo de fabricação de seus produtos, utilizam a seguinte fórmula:

CPP = MP + MOD + CIF

em que:
CPP = Custo de produção ou de fabricação do período;
MP = Matéria-prima;
MOD Mão-de-obra direta;
CIF = Custos indiretos de fabricação.

Os custos indiretos de fabricação, nesse caso, compõem-se dos gastos com materiais diretos e indiretos (exceto a matéria-prima), mão-de-obra indireta e gastos gerais de fabricação diretos e indiretos.

Note que essa fórmula evidencia inicialmente o custo primário (matéria-prima + mão-de-obra direta), a ele adicionando os demais custos de fabricação diretos e indiretos, sendo todos considerados CLFs.

CUSTOS INDIRETOS

Objetivos

- Identificar os custos indiretos e justificar os critérios de rateio empregados para sua distribuição aos departamentos.
- Conhecer a diferença entre departamentos de produção e departamentos de serviços.

1. Definição

Custos Indiretos são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação.

É todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo.

Exemplos:

- aluguel da área ocupada pela fábrica (setor produtivo);
- depreciação das máquinas e ferramentas industriais;
- energia elétrica consumida pela fábrica;
- mão-de-obra indireta (demais funcionários da fábrica);
- materiais indiretos (lubrificantes, lixas, cola);
- demais custos fabris.

A soma dos Custos Indiretos é chamada de Custos Indiretos de Fabricação (CIF), Gastos Gerais de Fabricação (GGF) ou Despesas Indiretas de Fabricação (DIF). Neste livro, usaremos a terminologia mais comum, que é Custos Indiretos de Fabricação.

Quando a empresa fabrica apenas um único produto, todos os custos são considerados diretos em relação a esse produto, não havendo, portanto, custos indiretos.

Todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo, portanto a arbitrariedade sempre irá existir nessas alocações, sendo que, às vezes, ela existirá em nível bastante aceitável e, em outras oportunidades, só a aceitamos por não haver alternativas melhores.

2. Rateio do CIF

Rateio é um artifício empregado para distribuição dos custos, ou seja, é o fator pelo qual vamos dividir os CIFs.

Os custos indiretos, para serem incorporados aos produtos, obedecem a uma mecânica de apropriação de um processo de rateio.

Exemplo de bases utilizadas:

- unidades produzidas;
- horas de MOD;
- horas de uso direto das máquinas;
- valor (custo) da MOD;
- matéria-prima consumida;
- horas diretas de serviços prestados;
- QWH — hora (energia elétrica) ou HP;
- m^3 de ar comprimido;
- número de funcionários.

A escolha da base utilizada deve ser feita em função do recurso mais utilizado na produção.

Exemplo 1.: distribuição no valor de $ 5.000 para dois produtos, numa empresa altamente mecanizada. O critério mais adequado é horas/máquinas; se a MOD fosse o fator mais importante, o critério usado poderia ser horas de MOD ou custo da MOD. Voltando ao nosso exemplo, vamos supor que o produto *A* consome 1.800 h/máquina e o produto *B* 700 h/máquina. O rateio ficaria assim:

Taxa de Absorção dos CIFs = Valor dos CIFs / Critério de Rateio = $ 5.000 / 1.800 + 700 h = $ 2 por hora

Produto A = $ 2 x 1.800 h = $ 3.600 de CIF

Produto B = $ 2 x 700 h = $ 1.400 de CIF

Nem sempre o rateio é tão simples; existem empresas que fabricam vários produtos, os quais sofrem várias fases de processamento, sendo necessário que passem por departamentos diferentes. Nesse caso, é necessário fazer o rateio aos departamentos e, depois, aos produtos.

CRITÉRIOS DE RATEIO DOS CIF	
CIF Comuns ou Indiretos em Relação dos Departamentos	Critérios de Rateio para os Departamentos
Gastos relacionados com o edifício da fábrica. Exemplo: aluguel, depreciação, seguros, limpeza, reparos e imposto predial.	Área ocupada.
Iluminação da fábrica.	Área ocupada, número de lâmpadas ou pontos de luz.
Gastos com escritório da fábrica (inclusive os relativos à Contabilidade de Custos).	Número de empregados, horas/máquina trabalhadas ou horas trabalhadas/MOD.
Material Indireto.	Material Direto.
Mão-de-obra Indireta.	Número de empregados, horas trabalhadas/MOD.
Almoxarifado.	Custos dos materiais.
Manutenção das máquinas.	Horas/máquinas trabalhadas.
Custo de refeitório, transportes e assistência médica dos empregados.	Número de empregados.
	.
Energia Elétrica	Kilowatt-hora consumido

Exemplo 2:

Uma indústria fabricou, no mês de fevereiro, 36.000 unidades de determinado produto e obteve as seguintes informações:

Custos Fixos	$ 90.000,00
Mão-de-Obra Direta	$ 54.000,00
Mão-de-Obra Indireta	$ 9.000,00
Matéria-Prima	$ 99.000,00

Se a empresa tivesse produzido 45.000 unidades desse produto, no mesmo mês, com as mesmas instalações e com a mesma Mão-de-Obra Indireta, considerando o Custo Variável e o Custo Fixo, calcule o custo por unidade produzida.

SOLUÇÃO

Matéria-prima	36.000 unidades	—	$ 99.000,00
	45.000 unidades	—	X
	X = $ 123.750,00		
Mão-de-Obra Direta	36.000 unidades	—	$ 54.000,00
	45.000 unidades	—	X
	X = $ 67.500,00		

Mão-de-Obra Direta	$	67.500,00
Matéria-prima	$	123.750,00
Custos Fixos	$	90.000,00
Mão-de-Obra Indireta	$	9.000,00
Custo Total	$	290.250,00
Custo Unitário =	$	290.250,00/45.000 unidades =**$** 6,45 unidade

3. Departamentalização

Consiste em dividir a fábrica em segmentos, chamados departamentos, aos quais são debitados todos os custos de produção neles incorridos.

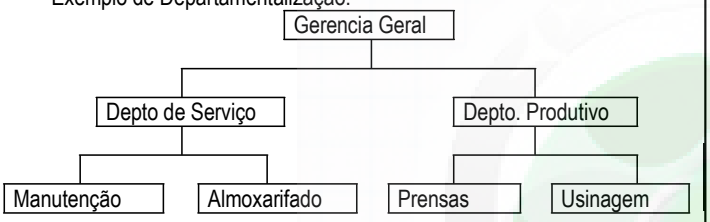
Normalmente, a empresa está dividida em Departamentos; sua estrutura formal é representada pelo Organograma.

Departamento é a unidade mínima, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), em que os custos indiretos são acumulados para posterior alocação aos produtos.

- departamentos produtivos — são os departamentos que promovem algum tipo de modificação sobre o produto. Exemplo: departamento de corte, departamento de costura, departamento de acabamento, prensas, usinagem.
- departamentos de serviços — são os departamentos por onde não passam os produtos, na maioria dos casos. Suas funções são basicamente prestarem serviços aos demais departamentos produtivos. Exemplos: Manutenção, Almoxarifado, Limpeza, Expedição, Administração Geral da Fábrica.

Os departamentos produtivos têm seus custos apropriados diretamente aos produtos, mas os departamentos de serviços não podem apropriar seus custos diretamente aos produtos, já que esses, na maioria dos casos, não passam pelos departamentos de serviços. No entanto, como esses departamentos prestam serviços aos demais, devem ter seus custos transferidos para os departamentos que recebem seus serviços, e depois os custos desses departamentos são apropriados aos produtos.

Exemplo de Departamentalização:



A fábrica está dividida em dois departamentos (departamento de serviço e departamento produtivo) e em quatro setores (manutenção, almoxarifado, prensas e usinagem). Ela produz dois produtos, *A* e *B,* e nós temos os seguintes CIFs em cada setor:

Gerência Geral	$ 1.000
Manutenção	$ 2.400
Almoxarifado	$ 800
Prensas	$ 5.200
Usinagem	$ 2.800

É necessário determinar uma ordem de distribuição de custos, na qual o departamento que rateia seus custos não recebe mais nenhum custo; depois, é necessário determinar o critério de rateio desses custos. Em nosso exemplo, começaremos a ratear os custos da Gerência Geral para os outros departamentos de forma igual, ou seja, 25% para cada um.

O próximo departamento a ratear seus custos será a manutenção, em função das horas trabalhadas em cada departamento.

Horas trabalhadas da manutenção em outros departamentos:

Almoxarifado	200 h
Prensas	300 h
Usinagem	500 h

Nesse caso, se existissem horas trabalhadas para a Gerência Geral, elas seriam ignoradas, pois, se rateássemos para a Gerência Geral, ela teria de ratear novamente seus custos para a manutenção e esta para a Gerência Geral e, assim, sucessivamente.

O Almoxarifado rateia seus custos em função do valor da matéria consumida em cada departamento produtivo:

Matéria-prima consumida no departamento de prensa	**$** 80.000
Matéria-prima consumida no departamento de usinagem	**$** 20.000

Os custos dos departamentos produtivos são rateados aos produtos em função das horas trabalhadas:

	Prensas	**Usinagem**
ProdutoA	250h	100h
Produto B	500 h	300 h

Vamos montar um quadro de rateio das CIFs aos produtos:

	Gerencia Geral	**Manutenção**	**Almoxarifado**	**Prensas**	**Usinagem**	**Total**
CIF	1.000	2.400	800	5.200	2.800	12.200
1 Gerência Geral	(1.000)	250	250	250	250	—
	—	2.650	1.050	5.450	3.050	12.200
2 Manutenção	—	(2.650)	530	195	1.325	—
	—	—	1.580	6.245	4.315	12.200
3 Almoxarifado	—	—	(1.580)	1.264	316	—
Total Depto. Prod.			—	1.509	4.691	12.200
4 Produto A				2.503	1.173	3.616
Produto B				5.006	3.518	8.524

Explicação dos cálculos feitos

1 Rateio da Gerência Geral:

$** 1.000 : 4 (25% para cada departamento) = **$ 250

2 Rateio da Manutenção:

$$\frac{\$\ 2.400 + \$\ 250}{200h+300h+\ 500h} = \$\ 2{,}65 \text{ por hora}$$

Almoxarifado = $ 2,65 x 200 h = $ 530
Prensas = $ 2,65 x 300 h = $ 795
Usinagem = $ 2,65 x 500 h = $ 1.325

3 Rateio do Almoxarifado:

$$\frac{\$\ 800 + \$\ 250 + \$\ 530}{(\$\ 80.000 + \$\ 20.000)} = \$\ 0{,}0158 \text{ por \$ de matéria-prima}$$

Prensas = $ 0,0158 x $ 80.000 = $ 1.264
Usinagem = $ 0,0158 x $ 20.000 = $ 316

4 Rateio aos Produtos:

Prensas:

$$\frac{\$\ 5.200 + \$\ 250 + \$\ 495 + \$\ 1.264}{250\ h + 500\ h} = \$\ 10{,}012 \text{ por hora}$$

Produto A = $ 10,012 x 250h $2.503
Produto B =$ 10,012 x 500 h = $ 5.006

Usinagem:

$$\frac{\$\ 2.800 + \$\ 250 + \$\ 1.325 + \$\ 316}{100h + 300\ h} = \$\ 11{,}7275 \text{ por hora}$$

Produto A = $ 11,7275 x 100 h = $ 1.173
Produto B = $ 11,7275 x 300 h = $ 3.518

A definição dos critérios de rateios é arbitrária e depende da pessoa que está fixando-os. A utilização de critérios diferentes pode levar a resultados diferentes.

É importante lembrar que os rateios são feitos apenas para os CIFs, pois não é necessário ratear MD e MOD, visto que são identificados diretamente com os produtos.

3.4 Centros de custos

Centro de custo é a unidade mínima de acumulação de custos, embora, não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorrendo quando ele coincide com o próprio Departamento.

Na maioria das vezes, um Departamento é um Centro de Custo, mas, em outras situações, podem existir diversos Centros de Custos dentro de um mesmo Departamento.

O Centro de Custo se baseia na divisão da empresa em setores ou centros com atividades homogêneas, em que se podem caracterizar as despesas fixas pertencentes a cada um, ou seja, é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos.

Os objetivos da departamentalização dos custos é o melhor controle dos custos e a determinação mais precisa do custo dos produtos.

Para efeito de apuração, um sistema de custos pode ser estruturado em função dos seguintes passos:

- Primeiro passo: Separação entre custos e despesas.
- Segundo passo: Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos.
- Terceiro passo: Apropriação dos custos indiretos que pertencem aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns.
- Quarto passo: Rateio dos custos indiretos comuns aos diversos departamentos, quer de produção, quer de serviços.
- Quinto passo: Escolha da sequência de rateios dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos.
- Sexto passo: Atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos, segundo critérios estabelecidos.
- Sétimo passo: Apuração dos custos de produção por produto.

3.5 Predeterminação dos custos indiretos de fabricação

Até agora, foram discutidos a classificação, o agrupamento e a atribuição dos Custos Indiretos de Fabricação efetivos, isto é, realmente incorridos. A distribuição dos CIFs dos Departamentos de Produção e dos Departamentos de Serviços aos Produtos ocorre no encerramento do período.

Se quisermos fazer o acompanhamento do custo de cada produto durante o mês, seremos obrigados a estimar os CIFs, porque os custos indiretos departamentais somente serão conhecidos após o encerramento do período, assim como as quantidades de produtos efetivamente elaboradas. Alguns CIFs não ocorrem uniformemente durante o período — Férias Coletivas/Manutenção — e também pode haver uma oscilação no volume de produção.

3.5.1 Determinação da taxa do CIF

A taxa predeterminada é obtida estimando-se previamente os custos de um período. Como os CIFs diferem em níveis de operação, é necessário estabelecer os níveis de operação em relação aos quais os custos indiretos de fabricação devem ser predeterminados.

Esse nível de atividades é expresso em termos de um índice (h/MOD ou h/MO).

O total estimado dos Custos Indiretos de Fabricação é calculado em relação a esse nível.

A taxa predeterminada do CIF, que será usada para aplicar os CIFs aos produtos elaborados, é obtida dividindo-se os custos estimados em relação ao nível estimado das operações.

À medida que ocorrer a produção real, a taxa do CIF será aplicada à produção, dando origem ao CIFA (Custos Indiretos de Fabricação Aplicados).

CIF real > CIF aplicado → subavaliação
variação desfavorável

CIF real < CIF aplicado → superavaliação
variação favorável

3.5.2 Contabilização dos CIFs aplicados

CIFA		EPP		EPA			
(e)	xxx	(a	xxx	(b	xxx	(d)	
xxx	(a)	xx	(b)	xx	(c)	xxx	

	xxx (d)	(c) xxx		(j) xxx	xxx (e)
		(g)xxx		xxx	xxx(g)

a) Os custos indiretos aplicados são contabilizados a débito de produtos em processos e a crédito da conta CIF aplicado.
b) Os produtos, ao serem completados, são transferidos para os estoques de produtos acabados.
c) Os produtos acabados são vendidos e transferidos para o CPV
d) Os custos indiretos efetivos ou reais são contabilizados a débito da conta CIFE (CIF efetivo ou real) e a crédito de contas de exigibilidades.
e) A conta CIF aplicado é encenada na conta Variação CIF.
f) A conta CIF real é encerrada na conta Variação CIF.
g) A conta Variação CIF é encerrada nas contas de produtos em processo, produtos acabados e CPV

A parcela relativa aos produtos em estoque deverá ser transferida para o ativo, e a parcela relativa aos produtos já vendidos deverá ser transferida para despesa (Custos dos Produtos Vendidos — CPV).

Exemplo:

Previsão:

Horas/máquinas previstas: 10.000 h/máquina

CIFs totais previstos **$** 2.500

Taxa de aplicação dos CIFs = **$** 2.500/10.000 h/máquina = **$** 0,25/h/máquina

Dados Reais:

Horas reais: 9.600 h/máquina

CIFs reais: **$** 3.000

Vendas: 70% dos produtos acabados

Material direto: **$** 6.000

Mão-de-obra direta: **$** 4.000

Toda a produção foi iniciada e acabada no período.

Os CIFs aplicados no período foram = 9.600 horas/máquinas (reais) x 0,25/hm = 2.400 (CIFs debitados à conta Produtos em Processo).

Vejamos a contabilização dos dados anteriores, por meio de razonetes:

EPP	
(1) 6.000	
(2) 4.000	
(3)2.400	
12.400	12.400 (4)

CIFs Aplicados	
(6)3.000	
	3.000 (8)

Variação dos CIFs	
(8) 3.000	2.400 (7)
	600(9)

CPV	

1. Apropriação do Material Direto à Produção.
2. Apropriação da Mão-de-obra Direta à Produção.
3. Apropriação do CIF aplicado à produção.
4. Transferência dos produtos completados para o estoque de produtos acabados.
5. Transferência dos produtos vendidos para o CPV
6. Contabilização dos CIFs efetivos.
7. Encerramento da conta CIF aplicado e transferência para a conta Variação CIE
8. Encerramento da conta CIF real e transferência para a conta Variação CIE
9. Transferência do saldo devedor da conta Variação CIF para as contas EPA e CPV

Distribuição da Variação do CIF de **$** 600.000:
70% para CPV = **$** 420.000
30% para Produtos Acabados = **$** 180.000
(CIFs subaplicados — aplicados a menos)

CRITÉRIOS DE RATEIO E DEPARTAMENTALIZAÇÃO DOS CUSTOS

INTRODUÇÃO

Há diversos sistemas de custos, que existem para facilitar a colocação dos custos aos produtos e serviços oferecidos, de acordo com a atividade principal da empresa. Complementando esse sistema, há os custos diretos, que são alocados facilmente a associação aos produtos, e os custos indiretos, que necessitam de uma etapa de rateio para a determinação exata dos custos relativos aos produtos.

Para facilitar a alocação dos custos, muitas empresas escolhem por aloca-los em centros de custos ou aos departamentos da entidade. Assim, mostraremos nesse trabalho assuntos relacionados à departamentalização dos custos, os tipos e suas vantagens e desvantagens e as características da departamentalização.

Outro tema abordado com ênfase e de suma importância para a correta alocação dos custos aos produtos, são os critérios de rateios.

Os critérios de rateios geralmente são usados para definir a alocação dos custos indiretos de fabricação, que são os gastos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado, ex. Depreciação, aluguéis, água, energia e etc

A metodologia da pesquisa utilizada é cientifica e aplicada, de caráter exploratório e descritivo. Foi levantado um amplo estudo bibliográfico para fundamentar os temas propostos.

A realização desse trabalho surgiu da necessidade da busca pela obtenção de nota satisfatória para o módulo de custos, tendo como premissa a explicação dos temas abordados aos alunos do mesmo módulo para apresentação, compreensão e discussão em sala de aula.

DEPARTAMENTALIZAÇÃO

A origem sobre departamentalização ocorreu na teoria clássica de Henri Fayol, que se caracterizava pela ênfase na estrutura como forma de aumentar a eficiência e aprimorar as relações entre cada segmento da empresa.

Para Fayol todos os serviços humanos sempre precisam de planejamento, organização, comando, coordenação e controle. E para isso, a empresa teria que se dividir em seis funções:

1. Técnicas - relacionadas com a produção;
2. Comerciais - referentes à compra e venda;
3. Financeiras - responsáveis pela utilização de capital;
4. De segurança - proteção dos bens e das pessoas;
5. Contábeis - realização de balanços, análise de custos, estatísticas e registros;
6. Administrativas – responsável por ações de previsão, organização, comando, coordenação e controle das outras cinco funções da empresa.

Para os autores clássicos, a especialização na organização pode dar-se em dois sentidos: vertical e horizontal.

A especialização vertical ocorre quando se verifica a necessidade de aumentar a qualidade da supervisão ou chefia acrescentando mais níveis hierárquicos. É um desdobramento da autoridade e por isso denominada processo escalar, pois se refere ao crescimento da cadeia de comando. Ela se caracteriza pelo crescimento vertical do organograma, isto é, pelo aumento do número de níveis hierárquicos.

Por outro lado, a especialização horizontal ocorre quando se verifica a necessidade de aumentar a perícia, a eficácia e a melhor qualidade do trabalho em si. Corresponde a uma especialização de atividade e de conhecimentos.

A especialização horizontal se faz a custa de um maior número de órgãos especializados, no mesmo nível hierárquico, cada qual em sua tarefa. A especialização horizontal é também denominada processo funcional e caracteriza-se sempre pelo crescimento horizontal do organograma. É mais conhecido pelo nome de departamentalização, pela sua tendência incrível de criar departamentos.

Segundo Oliveira (1990) "Departamentalização é o agrupamento, de acordo com um critério especifico de homogeneidade, das atividades e correspondentes recursos (humanos, materiais e equipamentos) em unidades organizacionais".

Para Chiavenato (2000) "É o nome dado à especialização horizontal na organização através da criação de departamentalização através da criação de departamentos para cuidar das atividades organizacionais". É decorrente da divisão do trabalho e da homogeneização das atividades.

Basicamente considera, entre todos os componentes e subcomponentes de estrutura organizacional, mais conhecido pelos funcionários de uma empresa.

Departamentalização é representado pelo organograma gráfico de determinados aspectos da estrutura organizacional em uma empresa.

Existem vários tipos de departamentalização, dependendo do ramo de atuação de uma organização ou empresa seja qual for sua estrutura e suas localidades.

TIPOS DE DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Departamentalização por funções

Para Chiavenato (2000) departamentalização por funções consiste no agrupamento das atividades e tarefas de acordo com as funções principais desenvolvidas dentro da empresa. Se partirmos do ponto de vista de que qualquer empreendimento compreende a criação de alguma utilidade dentro de uma economia de troca e as funções fundamentais de qualquer empresa consistem em produção (criação de utilidade ou acréscimo de utilidade de um produto ou serviço), venda (procura de fregueses, pacientes, clientes, estudantes ou membros que concordem em aceitar o produto ou serviço a um determinado preço).

Segundo Oliveira (1990) a departamentalização de função ou funcional, terá desempenho desde que a empresa esteja numa situação de padrão adequado a departamentalização funcional é um tipo bastante racional e interessante para a empresa. Mas podem surgir atritos provenientes de formação de problemas de comunicação e de entendimento, o excesso de burocracia na execução das atividades é um exemplo. Na resolução do mesmo a Alta direção deve usar mecanismos adequados, e não dos que estiverem mais a mão.

- Vantagens de departamentalização por função ou funcional:
- Maior estabilidade, sendo que esta situação esta relacionada em termos relativos a outros tipos de departamentalização, tais como de projetos, matricial;
- Garante plena utilização das utilidades técnicas das pessoas;
- Permite economia de escala pela utilização integrada de pessoas, maquinas e produção em massa;
- Aconselhada para empresas que tenham poucas linha de produtos ou serviços e que permaneçam inalterados por longo tempo;
- Reflete elevado nível de auto-orientação e de introversão administrativa por parte da organização.

- Desvantagem da departamentalização funcional:
- É inadequada quando a tecnologia e as circunstâncias externas são mutáveis ou imprevisíveis;
- A responsabilidade pelo desempenho total está somente na cúpula, já que cada gerente fiscaliza apenas uma função estreita;
- Baixa adaptabilidade, relacionada ao possível estabelecimento de feudos de especialização dentro da empresa.

Departamentalização por produtos ou serviços

Consiste no agrupamento de atividades e tarefas de acordo com os produtos produzidos ou serviços oferecidos pela organização. Todas as atividades requeridas para suprir um produto ou serviço mesmo que sejam dissimilares deverão ser agrupadas no mesmo departamento. Se o propósito da organização é produzir quatro produtos, as atividades A, B, C, e D, requeridas para cada produto, deverão ser agrupados em cada departamento por produto.

Segundo Oliveira (1990) o agrupamento é feito de acordo com as atividades inerentes e cada um dos produtos ou serviços da empresa.

- As vantagens da departamentalização de produtos e serviços:
- Facilita a coordenação dos resultados esperados de cada grupo de produtos, pios cada um destes grupos funciona como uma unidade estratégica de negocio;
- Propicia a alocação de capital especializado para cada um dos grupos de produtos;
- Indicada para circunstancias externas e mutáveis, pois induz á cooperação entre especialista e à coordenação de seus esforços para um melhor desempenho do produto;
- Facilita a inovação, que requer cooperação e comunicação de vários grupos contribuintes para o produto. A estratégia de crescimento de muitas empresas levou-as a abandonar departamentalização funcional para adotar a estrutura de departamento de produtos;
- Desvantagens departamentalização por produtos e serviços.
- Pode ser de coordenação mais difícil, quando do estabelecimento das políticas gerais de empresas;
- Propicia o aumento dos custos pelas duplicidades de atividades nos vários grupos de produtos;
- Provoca problemas humanos de temores e ansiedades, quando em situação de instabilidade externa: os empregados tendem a ser mais inseguros com relação a alguma possibilidade de desemprego ou por retardamento na sua carteira profissional.

Departamentalização geográfica

Segundo Chiavenato (2000) departamentalização geográfica ou territorial consiste no agrupamento de atividades e tarefas de acordo com a localização geográfica. Mas Oliveira (1990) relata que a departamentalização geográfica é usada em empresas territorialmente dispersas. Baseia-se no principio de que todas as atividades que se realizam em determinado território devem ser agrupadas e colocadas sob as ordens de um executivo.

Assim, as funções e os produtos/ serviços sejam similares ou dissimilares – deverão ser agrupados na base dos interesses geográficos. A departamentalização por território é geralmente utilizada por empresas que cobrem grandes áreas geográficas e cujos mercados são extensos.

- **As vantagens da departamentalização geográfica:**
- Obter as vantagens econômicas de determinadas operações locais;
- Possibilidades de maior treinamento de pessoal pela atuação direta no território considerando;
- Possibilidade de uma ação mais imediata em determinada região;
- Maior facilidade de conhecer os fatores e problemas locais por ocasião da decisão.
- **Desvantagens departamentalização geográfica.**
- Duplicidade de instalação e de pessoal se não houver um planejamento muito efetivo;
- Pode deixar em segundo plano a coordenação, tanto nos aspectos de planejamento, execução ou controle da empresa como nos aspectos de métodos, em face do grau de liberdade e autonomia colocado nas regiões ou filiais;
- A departamentalização territorial ocorre principalmente nas áreas de marketing e produção.

Departamentalização por processo

É empregada nos estabelecimento industriais, de modo especial nos níveis hierárquicos mais baixos da empresa.

Considera a maneira pela qual são executados os trabalhos industriais, de modo especial nos níveis de hierarquia mais baixos da empresa.

Segundo Chiavenato (2000) departamentalização por processo é utilizada nas empresas industriais nos níveis mais baixos da estrutura organizacional das áreas produtivas ou de operações. A diferenciação e o agrupamento se fazem por meio de sequência do processo produtivo ou operacional ou, ainda, por meio do arranjo e disposição racional do equipamento utilizado. É o processo de produção dos bens ou serviços que determina a estratégia de diferenciação e agrupamento.

- Vantagens da Departamentalização por processo:
- Procura extrair vantagens econômicas oferecidas pela própria natureza do equipamento ou da tecnologia;
- Tecnologia passa a ser o foco e o ponto de referencia para o agrupamento de unidades e posições;
- A reengenharia procura reinventar as organizações por meio do total redesenho dos processos empresariais;
- Maior especialização de recursos alocados;
- Possibilidade de comunicação mais rápida de informação técnicas.
- Desvantagens da Departamentalização por processo:
- Possibilidade de perda da visão global do andamento do processo;
- Flexibilidade restrita para ajuste no processo;
- A tecnologia utilizada passa por intenso desenvolvimento e mudança que alteram o processo produtivo, a departamentalização por processo peca pela absoluta falta de flexibilidade e de adaptação.

Departamentalização por projetos

A departamentalização por projetos, as atividades e as pessoas recebem atribuições temporárias. Ou seja, o gerente é responsável pela realização de todo o projeto ou de uma parte dele.

Para Oliveira (1990) projeto é um trabalho com datas de inicio e término, produtos finais previamente estabelecidos, em que são alocados e administrados os recursos, tudo isto sob a responsabilidade de um coordenador.

Departamentalização de projeto também pode ser considerada como estratégia utilizada em empresas de grande porte e que produzem produtos que envolvam grande concentração de recursos e prolongado tempo para sua produção. Bom exemplo disso são os estaleiro navais que produzem navios, edifícios ou indústria, fabricas e usinas hidrelétricas.

Como o produto é de grande porte e exige planejamento individual e detalhado e um extenso período para a execução, cada produto é trabalhado como um projeto especial e sob encomenda.

Segundo Chiavenato (2000) departamentalização por projeto consiste no agrupamento de atividades e tarefas e de acordo com os principais projetos executados pela organização.

- Vantagens da Departamentalização por projetos:
- Enorme concentração de diferentes recursos em uma atividade complexa e que exige pontos definidos de inicio e termino, com datas e prazos determinados;
- Cada projeto tem seu ciclo de vida especifico;
- É tipo departamentalização para resultados;
- Possibilita melhor atendimento ao cliente do projeto;
- Tem auto grau de versatilidade e adaptabilidade, aceitando novas ideias e técnicas durante o desenvolvimento dos trabalhos.
- Desvantagens da Departamentalização por projetos:
- Cada projeto é único e inédito e envolve muitas habilidades e conhecimentos dispersos na empresa, com os quais pode passar de uma fase para outra dentro do ciclo de vida;
- Geralmente não apresenta um sistema adequado de comunicação e de tomada de decisão, principalmente porque procura dedicar-se ao seu próprio projeto esquecendo que é parte integrante da empresa.

Departamentalização por clientes

A departamentalização por cliente ou por fregueses reflete o interesse pelo consumidor do produto ou serviço oferecido pela organização. É um critério importante, quando a organização lida com diferentes classes de clientes com diferentes características e necessidades. A departamentalização por cliente divide as unidades organizacionais para que cada uma delas possa servir um diferente cliente.

Já para Chiavenato (2000) departamentalização por clientes consiste no agrupamento de atividades e tarefas de acordo com os principais clientes servidos pela organização.

- Vantagens da Departamentalização por clientes:
- Proporcionar para a empresa uma situação favorável para tirar proveito das condições de grupos de clientes bem definidos;
- Assegurar reconhecimento e atendimento continua e rápida aos diferentes tipos e classes de clientes;
- Permite a organização concentrar seus conhecimentos sobre as distintas necessidades e exigências dos canais mercadológicos;
- Predispões os executivos e todos os participantes da organização para a tarefa de satisfazer as necessidades e aos requisitos dos clientes.
- Desvantagens da Departamentalização por clientes:
- Provava a utilização inadequada de recursos humanos e de equipamentos em termos de grupos de clientes;
- Podem existir dificuldades de coordenação entre este tipo de departamentalização e outros tipos, devido os gerentes dos departamentos por clientes exigirem em boa parte das vezes um tratamento especial;
- Demais atividades da organização (como produção, finanças etc) podem tornar-se secundaria ou acessórias, em face da preocupação compulsiva pelo cliente;
- Os objetivos da organização (como lucratividade produtividade, eficiência etc.) podem ser deixados de lado ou sacrificados em função da satisfação do cliente.

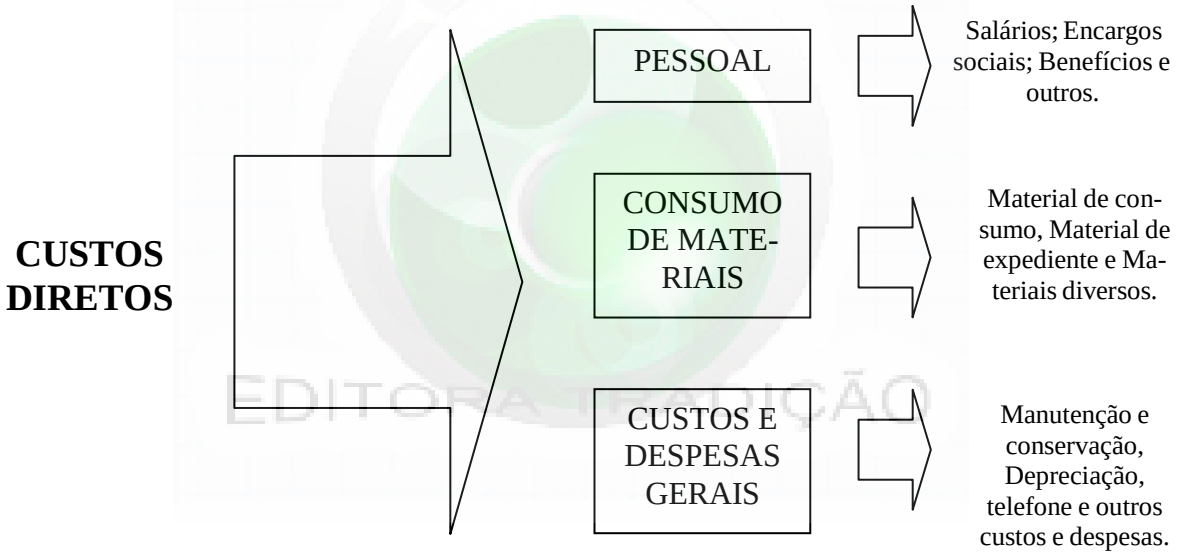
CRITÉRIOS DE RATEIOS

Segundo o dicionário Priberam "rateio é dividir proporcionalmente", ou seja, rateio é uma divisão proporcional por uma base que tenha dados conhecidos em cada uma das funções em que se deseja apurar custos. Tal base deve constituir-se de dados que guardem estreita correlação com o custo, ou seja, o custo ocorre em condições semelhantes aos dados da base.

Muitos elementos influenciam no resultado de qualquer entidade. Segundo Bruni e Famá (2003) os principais elementos são representados por meio das receitas auferidas, dos custos, diretos ou indiretos, e despesas incorridas.

Os Custos diretos podem ser facilmente identificados e associados ao produto fabricado. De acordo com Matos (2002), os custos diretos são identificados sem quaisquer instrumentos de apropriação ou rateio.

QUADRO I - SISTEMAS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO – APROPRIAÇÃO DO CENTRO DE CUSTO (CUSTO DIRETO)

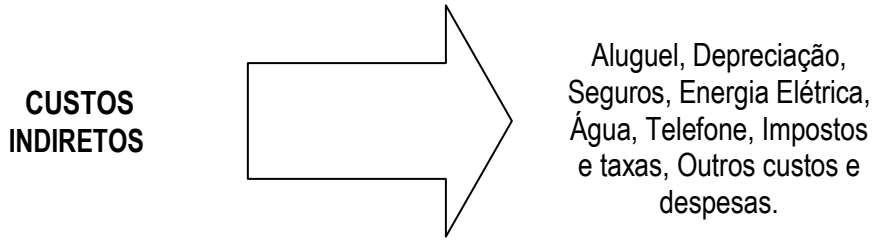


FONTE: ADAPTADO DE MATOS (2002)

Por outro lado, os custos indiretos precisam de algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos, enfatiza Bruni e Fama (2003). Nesse sentido, Beulke e Bertó (2000, pg. 35) afirmam ainda que:

(...) Os custos indiretos são notabilizados pelas seguintes condições: *custos comuns a diversos procedimentos e serviços, * não podem ser mensurados individualmente por item de serviço prestado, e * tendem a apresentar maior complexidade de cálculo (...).

QUADRO II -SISTEMAS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO–APROPRIAÇÃO DO CENTRO DE CUSTO (CUSTO INDIRETO)



FONTE: ADAPTADO DE MATOS (2002)

Os Critérios de rateios são utilizados para a alocação dos custos indiretos nos diferentes setores da empresa e nos produtos fabricados. De acordo com Bruni e Famá (2003, pg. 103) "os critérios de rateio podem envolver horas-máquina, mão-de-obra direta, materiais diversos, custo primário ou alguma outra referência básica".

Encontram-se facilmente os critérios de rateio no Custeio por absorção, que é o sistema mais difundido nas empresas brasileiras, pois é exigido pela legislação fiscal para as indústrias. O Sistema de Custeio por absorção consiste na inclusão de todos os gastos relativos ao esforço de fabricação e são distribuídos para todos os produtos feitos.

Segundo Matos (2002), a extensão dos rateios compreende os custos indiretos e os custos dos centros de custos, tendo como objetivo a determinação do custo final dos produtos e serviços, representados pelas unidades de produção dos centros de custos produtivos.

Os custos indiretos, devido a sua própria definição, só podem ser apropriados de forma indireta aos produtos, sendo os critérios muitas vezes um pouco subjetivos e arbitrários, em razão da dificuldade de se encontrar critérios de rateio que permitam o alcance dessas condições.

"Para o rateio dos custos indiretos faz-se necessária a definição dos critérios de rateio específicos a cada um dos itens de custos identificados sob essas condições", afirma Matos (2002, pg. 107).

Partindo desse pressuposto, segue alguns critérios de rateio, que podem ser utilizados como alternativa para o cálculo dos rateios:

QUADRO III

CUSTOS INDIRETOS	CRITÉRIOS DE RATEIO
Aluguel	Área ocupada (m2)
Depreciação	Área ocupada (m2)
Seguros	Área ocupada (m2)
Energia Elétrica	Consumo de Energia (%)
Água	Consumo de água (%)
Telefone	Número de ramais
Impostos e taxas	Área ocupada (m2)
Outros custos e despesas	Número de funcionários

FONTE: ADAPTADA DE MATOS (2002)

É importante ressaltar que os Custos Comuns a vários departamentos são rateados mediante sua natureza e deverão ser constituídos em função das características pertinentes a cada empresa.

Para visualizar melhor como funcionam efetivamente os critérios de rateio, observe o exemplo abaixo, dos custos de um hospital:

- Custos Indiretos:
  Depreciação: R$ 24.000,00
  Água: R$ 3.600,00

- Critérios de Rateio:
  Depreciação: área ocupada (m2)
  Água: consumo de água (%)
- Dados Estatísticos:

QUADRO IV

CENTRO DE CUSTO	ÁREA OCUPADA	CONSUMO DE ÁGUA
Clínica médica	600	5,5
Clínica Cirúrgica	800	6,0
Maternidade	375	3,0
Pediatria	340	3,5
Unidade de Terapia Intensiva	300	8,0
Serviço de Nutrição e Dietética	380	10,0
Pronto Socorro	480	3,0
Laboratório	240	2,5
Lavanderia	250	22,0
Demais centros	2.235	36,5
Total	**6.000**	**100,0%**

FONTE: ADAPTADA DE MATOS (2002)

Com esses dados, conseguimos fazer os cálculos que permitem a identificação das parcelas dos custos indiretos para cada um dos centros de custos, conforme apresentado na tabela a seguir.

QUADRO V

CENTRO DE CUSTO	ÁREA OCUPADA	CONSUMO DE ÁGUA
Clínica médica	(24.000,00/6.000) X 600 = 2.400,00	3.600,00 X 0,055 = 198,00
Clínica Cirúrgica	(24.000,00/6.000) X 800 = 3.200,00	3.600,00 X 0,060 = 216,00
Maternidade	(24.000,00/6.000) X 375 = 1.500,00	3.600,00 X 0,030 = 108,00
Pediatria	(24.000,00/6.000) X 340 = 1.360,00	3.600,00 X 0,035 = 126,00
Unidade de Terapia Intensiva	(24.000,00/6.000) X 300 = 1.200,00	3.600,00 X 0,080 = 288,00
Serviço de Nutrição e Dietética	(24.000,00/6.000) X 380 = 1.520,00	3.600,00 X 0,100 = 360,00
Pronto Socorro	(24.000,00/6.000) X 480 = 1.920,00	3.600,00 X 0,030 = 108,00
Laboratório	(24.000,00/6.000) X 240 = 960,00	3.600,00 X 0,025 = 90,00
Lavanderia	(24.000,00/6.000) X 250 = 1.000,00	3.600,00 X 0,220 = 792,00
Demais centros	(24.000,00/6.000) X 2.235 = 8940,00	3.600,00 X 0,365 = 1.314,00
Total	**R$ 24.000,00**	**R$ 3.600,00**

FONTE: ADAPTADA DE MATOS (2002)

A adoção de um critério de rateio é de influência vital no valor do custo final do produto/serviço, podendo a mudança de critérios provocar variação no valor apontado como custo do produto/serviço, sem que haja de fato modificações na produção. É por isso que precisamos de um bom conhecimento antes de decidir que critério de rateio utilizar, e é também por isso que os critérios se diferenciam de empresa para empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pudemos observar que a departamentalização constitui a combinação e/ ou agrupamento adequados das atividades necessárias à organização em departamentalização específicos. Assim a departamentalização pode apresentar vários tipos, os quais influirão nas decisões quanto ás escolhas de alternativas de departamentalização a adotar em cada organização.

Outro aspecto contemplado no estudo, foi a importância dos critérios de rateios dos custos indiretos. Esses critérios são definidos também de acordo com a atividade fim da empresa e tem como objetivo a determinação do custo final dos produtos e serviços.

Os temas abordados são muito importantes no auxílio a gestão de custos de uma organização, podendo até mesmo ser crucial no mercado relativamente da concorrência, pois são os custos dos produtos e serviços que definem o valor de venda dos mesmo, e assim o ganho do mercado emergente.

48. TIPOS DE CUSTEIO: CONCEITOS, DIFERENCIAÇÕES, APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS, IMPACTOS NOS RESULTADOS. 49. FORMAS DE CONTROLE DOS CUSTOS. 50. CUSTOS ESTIMADOS: CONCEITO, TRATAMENTO CONTÁBIL, ANÁLISE DAS VARIAÇÕES. 51. CUSTOS CONTROLÁVEIS: CONCEITO, TRATAMENTO CONTÁBIL E APLICAÇÃO. 52. CUSTO PADRÃO: CONCEITO, TRATAMENTO CONTÁBIL, APLICAÇÃO E ANÁLISES DAS VARIAÇÕES. 16. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: CONCEITO, CÁLCULOS E APLICAÇÃO.

Existem duas filosofias que norteiam os sistemas de custeio, que são:
A) Custear a produção por absorção;
B) Considerar somente os custos diretos.

O custo por absorção parte do princípio de que os custos e as despesas indiretas fixas são adicionadas aos estoques e ao custo dos produtos vendidos.

Por sua vez, os princípios que norteiam a metodologia do custo direto não consideram os custos indiretos como custos de produção. Estes custos são lançados nas planilhas de produção como custos inaplicáveis ao processo produtivo, qualquer que seja o volume da atividade hospitalar.

Na verdade as duas filosofias utilizam-se de princípios diferentes para fazer os custos indiretos chegarem ao produto. Uma agrega-os ao custo de produção, enquanto a outra debita da receita de vendas estes custos, obviamente apresentando resultados distintos nos balancetes de receitas e despesas.

Os sistemas de custeio podem ser classificados:

A) <u>Quanto a natureza do processo produtivo</u>

- Ordens específicas de produção: baseia-se na agregação dos custos específicos de cada produto fabricado.

- Por série de produção : Tipo de produção baseada na fabricação de vários produtos.

B) <u>Quanto ao tipo de custo escolhido</u>

- Históricos: tem como pressuposto principal a simplificação e contabilização dos valores tais como ocorreram.
- Pré Determinados: Estes custos são estabelecidos antes de realizar a produção, através de estudos de engenharia ou valores escolhidos como amostra de um período.

Sistema de Custeio por Ordem de Produção

Este sistema, é característico de empresas que produzem sob encomenda, sejam estas unitárias ou em lotes. Podemos citar como exemplos as empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes.

Os custos acumulados de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, são computados a partir da emissão de uma ordem para produção de lotes de um bem ou serviço.

Os resultados (lucro ou prejuízo) são rapidamente diagnosticados. Para isto, basta subtrair do preço de venda os custos acumulados naquela ordem, não havendo necessidade de ser feita uma apuração periódica dos resultados.

Os custos primários que incidem diretamente ao produto poderão ser obtidos logo que a ordem esteja completamente concluída. Já os custos indiretos, só poderão ser incorporados ao produto quando terminar o período contábil.

Todo esse processo de detectação e apropriação que caracteriza o sistema requer frequentemente um grande número de pessoas dedicadas a este fim, fazendo com que os fluxos de informações sejam inúmeros, principalmente na detectação do custo da mão-de-obra, aumentando consideravelmente o seu custo operacional.

Neste sistema o formulário de ordem de produção é o centro nevrálgico, tendo como objetivo principal apresentar e registrar os gastos com material direto, mão de obra direta e uma estimativa dos custos indiretos relativos a unidade produzida. Devem estar contidas no formulário de ordem de produção:

- Modelo e características do produto a ser fabricado;
- Data de emissão e término esperado, bem como estimativa dos custos indiretos de fabricação;
- Locais distintos para registrar material direto e mão de obra direta;
- Resumo dos custos.

Sistema de Custo por Processo

O sistema de custeio por processo, adapta-se a empresas que possuam um sistema de produção contínua, com processos consecutivos para produção de produtos padronizados. Pode-se citar como exemplos, as empresas do ramo de eletrodomésticos, produtos químicos, hospitais, etc.

Este processo difere muito do anterior no que tange a acumulação de custos. No primeiro sistema, os custos são acumulados previamente em ordens de produção, para posteriormente serem aglutinados em seus departamentos produtivos. No sistema de custeio por processo, a metodologia é inversa, pois primeiramente chega-se aos custos por processo ou departamento, para posteriormente distribuí-los aos produtos que passam por estes processos. Com isto, o cerne deste sistema passa a ser os centros de custo e não mais o produto elaborado através de uma ordem de produção.

Características do Sistema

A seguir, apresenta-se as características mais relevantes deste sistema de custeio.

- **<u>Aplicação</u>**: São aplicados em empresas que possuam produção contínua e seriada, com lotes de produtos padronizados.
- **<u>Acumulação</u>**: Os custos com material de consumo, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação são acumulados durante o processo produtivo nos departamentos ou centros de custo.
- **<u>Custo de produção</u>**: Originam-se na acumulação dos custos dos diversos processos produtivos, através de cinco etapas sequenciais: fluxo físico (produtivo), unidades equivalentes, fluxo monetário, custo total dos procedimentos e custo médio unitário. O custo total de cada centro de custo ou departamento, dividido pela sua respectiva produção, dará o custo médio unitário.
- **<u>Transferência de custos</u>**: Cada unidade produzida que passa de um processo anterior para um seguinte ou para o estoque de unidades acabadas, leva consigo uma parcela do custo total dos processos precedentes.

- **Frequência das apurações**: Estas podem ser mensais, bimestrais ou trimestrais, porém recomenda-se serem o mais frequentes possíveis, pois proporcionam um perfil atualizado da estrutura de custos, e permite uma tomada de decisão a nível gerencial mais rápida e segura.
- **Custo operacional do sistema**: É um sistema de custeio menos burocrático do o que apresentado anteriormente, devido ao menor número de detalhamentos e registros. Com isto, ganha-se em tempo e economia de custos.

Sistema de Custo Padrão

O termo padrão possui inúmeros significados e várias implicações. Todos os custos padrões são oriundos de uma pré determinação, porém nem todos os custos pré orçados podem ser classificados como tal. Os custos padrões são estabelecidos segundo estudos de engenharia e são cuidadosamente apurados, levando-se em conta o presente e o passado. Para determinação dos custos padrões, há necessidade de seguir alguns critérios:

- Seleção minuciosa do material utilizado na produção;
- Estudos de tempo e desempenho das operações produtivas;
- Estudos de engenharia sobre equipamentos e operações fabris.

Custos históricos obtidos através de gastos médios ou que não levem em conta uma base científica do método de produção, não podem ser classificados como custos estimados. O custo padrão sintetiza em seu valor o custo para se produzir um bem ou serviço. A seguir são colocadas algumas definições que servirão para um melhor entendimento do assunto.

- **Padrão**: Medida de quantidade, peso, valor e qualidade, estabelecida por uma autoridade.
- **Custo padrão**: Valor do material, mão de obra ou gastos gerais de fabricação cuidadosamente apurados, necessários a elaboração de um produto ou serviço.
- **Método do custo padrão**: No ramo contábil, compara os custos atuais com o custo padrão, testando as justificativas possíveis para as variações ocorridas.

Dentre as vantagens deste sistema, considerou-se apenas as mais importantes:

- Controle e redução de custos;
- Promover e medir a eficiência do sistema produtivo;
- Simplificação dos processos de custo;
- Avaliação dos inventários.

Esta área científica é muito polêmica, por não se tratar, em geral de discussões e controvérsias sobre critérios empíricos e não científicos, tendo assim uma elevada margem de contestação. Os problemas econômicos se assemelham mais a medicina, onde paralelamente ao empirismo consciente e experiente, são utilizadas técnicas científicas.

Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

ABC é um sistema de custos que visa quantificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores (direcionadores), para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, e os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem. O ABC, na prática, leva a um rastreamento de dados que habitualmente não são considerados nos sistemas de custeio tradicionais, por extensão, ele ajuda a redimensionar a mentalidade gerencial das empresas onde é aplicado. Este método de custeio visa basicamente detectar os custos "ocultos" existentes para produzir bens e serviços, porém auxilia no descobrimento de custos reais dos produtos e processos, na análise mais precisa dos custos de administração e na aferição de propostas mais competitivas em relação aos concorrentes.

Os sistemas convencionais de gerenciamento de custeio não permitem análises mais consistentes quanto a problemas graves das empresas como retrabalhos de produtos defeituosos ou gargalos de produção. Medir passo a passo o processo produtivo permite a gerentes e supervisores a quantificação econômica de atrasos e ineficiências do processo produtivo.

Outros Sistemas de Custeio

Os quatro sistemas descritos anteriormente são os mais utilizados e comentados, porém existem outros métodos de apuração de custos que merecem ser citados.

Estes serão apresentados a seguir porém não serão analisados em profundidade, o que poderá ser feito junto a bibliografia citada, caso haja interesse.

A) **Método das percentagens**: É o mais antigo que se conhece. Parte da premissa que atribui percentagens de algumas despesas sobre outras.
Exemplos: 1-Percentual de despesas gerais de fabricação sobre mão-de-obra.
2-Percentual de despesas gerais de fabricação somente sobre mão-de-obra direta.

B) **Método da hora/máquina**: Este método parte do princípio "de baixo para cima", não baseado em elementos contábeis e escriturais a serem distribuídos entre os produtos fabricados. Calcula-se o custo horário de cada operação produtiva em cada máquina e o tempo necessário para cada produto fabricado. Somando-se todos os elementos básicos, a medida que os produtos passam pelas diferentes fases de produção, chega-se ao custo total.

C) **Método das equivalências**: este método possui origem francesa, e está fundamentado na quantificação da produção diversificada, porém similar, em uma única unidade homogenizadora e equivalente que expresse toda a produção como sendo um único produto. Os cálculos levam ao "coeficiente de equivalência", obtendo uma produção total equivalente.

D) **Método da unidade padrão de esforço (UEPs):** Este método identifica a empresa como concebida, com o objetivo básico de transformar matéria-prima e em produto final. Para tanto, as unidades produtivas realizam um esforço de produção nesta transformação. Este esforço, por sua vez, está associado a uma série de outros esforços parciais, que são, esforço das máquinas e equipamentos, esforço material, esforço humano e esforço utilidade. José Geraldo Mattos

Os Sistemas De Custos (Airton Martins)

a) Introdução

Usualmente, os sistemas de custos são classificados em função dos dois seguintes critérios:

1. A natureza do processo produtivo; e
2. O tipo de custo usado

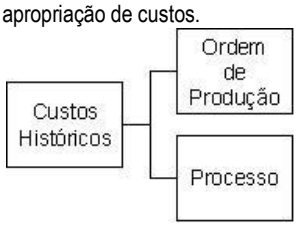
De acordo com a natureza do processo produtivo, o sistema de custo é classificado segundo a forma pela qual o produto acabado é manufaturado – as duas principais alternativas dentro dessa classificação são:

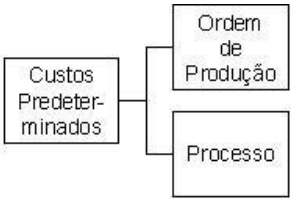
1. Ordens de produção; e
2. Processo de produção.

De acordo com o critério do tipo de custo utilizado, os sistemas podem se:

1. De custos históricos; e
2. De custos predeterminados.

Daí resulta a dupla classificação a que estão sujeitos, os sistemas de apropriação de custos.





Numerosas variações e combinações desses sistemas de custos são encontradas na prática – são os chamados sistemas de custos híbridos.

A natureza do processo de manufatura, a estrutura organizacional, e o tipo das informações desejadas pela alta administração são os determinantes do tipo de custeamento a ser utilizado em cada empresa.

b) Custos Históricos

b.1. Sistema de Custo por Ordem de Produção

O sistema de custo por ordem de produção é o sistema de custeamento no qual cada elemento do custo é acumulado separadamente, segundo ordens específicas de produção emitidas pelo Setor de Programação e Controle de Produção – PCP. As ordens de produção são emitidas para o início da execução do serviço e nenhum trabalho poderá ser iniciado sem

que ele seja devidamente autorizado pela correspondente emissão de uma ordem de produção.

O sistema de ordem de produção é mais apropriado para o custeio da fabricação de produtos por encomenda. Os termos "ordem de fabricação", "ordem de serviço", ou "ordem de trabalho" são sinônimos de ordem de produção e, conforme já vimos, tanto os custos históricos como os custos predeterminados podem ser usados no seu custeamento.

O procedimento utilizado nesse sistema é provavelmente a mais antiga forma de apuração de custos que se conhece, muito anterior ainda ao já antigo RKW, surgido na Alemanha. Este tipo de custeamento atende às necessidades de controle de inventário e de desenvolvimento da experiência dos custos, atendendo ainda aos requisitos do sistema de serviços por contrato. É útil para o controle de inventário, porque acompanha o fluxo físico do material; é útil na experiência de custos, porque reúne todos os custos ocorridos em um único documento e é útil nos serviços por contrato porque, uma vez encerrada a ordem de produção, servirá de indicação dos lucros ou prejuízos gerados por esse contrato.

b.1.1. Natureza da contabilidade de ordem de produção

Na contabilização dos custos das ordens de produção, cada elemento do custo é coletado separadamente para cada trabalho desenvolvido na fábrica. O pré-requisito do método é a identificação da produção por lotes, grupos ou pedidos.

O sistema de ordem de produção raramente é usado nas indústrias de produção em massa – do tipo Fordista – mas é frequentemente usado por ferramentarias ou estamparias ou ainda por empresas onde a quantidade produzida é pequena. É, ainda, bastante empregado nas empresas de projetos de engenharia, para controle das construções e para atividades de manutenção, mesmo quando o sistema de processo de fabricação é regularmente utilizado na empresa.

b.1.2. Características da contabilidade da ordem de produção

1. As ordens de produção são emitidas e seu custo mantido para cada lote de produto manufaturado. Estas ordens são controladas através da conta de Produtos em Processo de Elaboração, separando-se os custos diretos dos indiretos.
2. Os gastos gerais de fabricação são lançados inicialmente às contas departamentais e posteriormente aplicados a cada ordem de produção concluída.
3. A conta de Produtos em Processo de Elaboração é usada para registrar os custos, os produtos manufaturados e o inventário dos produtos em processo.
4. A distinção entre custos diretos e indiretos é muito mais enfatizada nesse sistema do que no sistema de processo de fabricação.

O sistema de ordens de produção apresenta algumas desvantagens, tais como:

1. O seu custo administrativos é muito elevado. É um sistema bastante dispendioso porque exige considerável trabalho burocrático para o registro das informações minunciosas nas ordens de produção.
2. Um controle ostensivo e permanente é necessário para verificar se o material e a mão-de-obra foram corretamente lançados na ordem de produção.
3. Quando um embarque parcial é efetuado antes de se completar a ordem de produção é necessário estimar os custos para determinação do custo.

b.1.3. Formulário da ordem de produção

O formulário da ordem de produção é o centro nevrálgico e o item mais importante do sistema. Basicamente, esse formulário fornece o registro do material direto, mão-de-obra direta e uma estimativa dos gastos gerais de fabricação para cada trabalho executado durante o período de produção.

Apesar desse formulário necessitar de adaptações de acordo com cada tipo de empresa, podemos aqui indicar as informações mínimas necessárias que este formulário deverá conter:

- Número da ordem de produção;
- Descrição do produto a ser manufaturado;
- Data da emissão, término previsto e término efetivo;
- Seção para registrar o material direto;
- Seção para registrar a mão-de-obra direta;
- Estimativa de gastos gerais de fabricação;
- Sumário dos custos.

Os custos incorridos devem ser suportados por documentos, tais como: requisição do almoxarifado, cartões de tempo, etc., que devem sempre indicar o número da ordem de produção, à qual o custo deve ser aplicado. Os custos indiretos são geralmente estimados como uma porcentagem do material direto, mão-de-obra direta, etc.

As ordens de produção podem ser controladas através de uma ou várias contas de Produção em Elaboração dependendo do grau de controle requerido pela administração.

B.1.4. Contabilização do material

A requisição de material representa o primeiro documento de suporte na contabilização do material. Deverá indicar se o material solicitado será aplicado direta ou indiretamente, e qual o número da ordem de produção em que o material será aplicado.

As requisições são emitidas e enviadas ao almoxarifado e, posteriormente, lançadas no registro de estoques e arquivadas, obedecendo-se à sequência da ordem de produção.

Ao final do mês são preparados sumários, debitando-se Material em Processo de Elaboração e creditando-se Estoque de Material Direto.

Quando ocorrer o caso de o material ser devolvido ao almoxarifado, deverá também ser emitido um documento suportando o seu retorno ao estoque.

A conta de Material em Processo de Elaboração deverá ser resumida tendo como suporte as ordens de produção em processo de fabricação.

Quando o produto é concluído na fase de fabricação, a conta de Material em Processo é creditada e debita-se a conta de Produtos Acabados. Ao final de um determinado período contábil, o saldo da conta de Material em Processo de Elaboração deve ser igual ao custo do Material dos Produtos em Fase de Elaboração lançados nas ordens de produção.

b.1.5. Contabilização da mão-de-obra

O primeiro documento de suporte da contabilização da mão-de-obra é o cartão de tempo. O cartão de tempo deve indicar se a mão-de-obra é direta ou indireta.

A mão-de-obra direta deve, sempre, identificar-se com um determinado trabalho ou ordem de produção.

Os cartões de registro de tempo devem ser colocados em ordem, diariamente, por número de ordem de produção e, periodicamente, resumidos para efeito dos lançamentos contábeis, debitando-se Mão-de-obra em Processo e creditando-se Salários a Pagar.

Posteriormente, um lançamento creditando-se Mão-de-obra em Processo e debitando-se Produtos Acabados é efetuado quando o trabalho é concluído. O saldo da conta de Mão-de-obra em Processo, no final de um determinado período, deverá corresponder ao custo da mão-de-obra lançada à conta de produtos ainda em processo.

A mão-de-obra indireta é debitada como Gasto Geral de Fabricação dentro da conta de Mão-de-Obra Indireta.

b.1.6. Contabilização dos gastos gerais de fabricação

A apropriação dos Gastos Gerais de Fabricação por Ordem de Produção é um pouco mais complexa do que a apropriação do material direto e da mão-de-obra direta implicando, normalmente, quatro etapas:

1.a) Acumulação das despesas atuais de manufatura, em total ou por departamento, o que significa efetuar os lançamentos referentes à mão-de-obra indireta, despesas de manutenção, depreciação, seguros, aluguel, energia elétrica, telefone, etc.;
2.a) Distribuição dos custos dos departamentos auxiliares, de apoio ou de serviços aos departamentos de produção, implicando,, em primeiro, acumular todas as despesas dos departamentos auxiliares, de apoio ou de serviços para, posteriormente, seguindo critérios racionais de prestação de serviço, efetuar as alocações por departamentos de produção;

3.a) Aplicação dos gastos de manufatura às Ordens de Produção com base em taxas predeterminadas, o que implica, muitas vezes, a utilização de uma taxa-padrão desenvolvida anteriormente (geralmente os gastos passados divididos pela mão-de-obra direta);

4.a) Apuração da diferença entre o gasto real e o aplicado através de taxas predeterminadas, verificando-se as razões da diferença encontrada.

A apropriação desta diferença pode ser realizada proporcionalmente às ordens de produção encerradas dentro do mês e as que ainda estão em processo, o que, de acordo com o volume de ordens de produção, pode implicar em trabalho adicional considerável. Muitas empresas preferem apropriar esta diferença diretamente em Lucros e Perdas.

Discutiremos, a seguir e separadamente, as quatro etapas acima:

1.a) Acumulação das despesas atuais indiretas de fabricação

Contas separadas de custos indiretos podem ser mantidas no razão para acumular os custos atuais, porém é comum usar uma conta de controle denominada Conta de Controle dos Gastos Gerais de fabricação e manter uma subdivisão por tipo de custo. Requisições de materiais indiretos, cartões de tempo e pagamento de mão-de-obra indireta, aluguel, energia elétrica, etc., representam os documentos de suporte para acumulação dos custos. Outros custos como depreciação, seguro, impostos, etc. são apropriados no final do mês.

2.a) Distribuição dos custos entre os departamentos auxiliares, de apoio ou de serviços e de produção

Nas empresas departamentalizadas é necessário determinar os gastos gerais de fabricação aplicáveis a cada departamento. A apropriação dos custos aos departamentos de produção, auxiliares, de apoio ou de serviços é conhecida como distribuição primária; a redistribuição dos custos dos departamentos auxiliares, de apoio ou de serviços aos departamentos de produção é conhecido como distribuição secundária.

3.a) Aplicação dos gastos gerais de fabricação por ordem de produção

Desde que os custos primários, material direto e mão-de-obra direta são lançados ao custo dos produtos em processo na base do custo real, seria lógico também apropriar o terceiro componente do custo da mesma maneira. Na prática, porém, este tipo de custo não pode ser apropriado diretamente, porque exigiria um elevado e exaustivo trabalho administrativo sem que, contudo, fosse construída uma significativa medida de controle de custos.

Como poderíamos, por exemplo, distribuir por ordem de produção os gastos com manutenção de equipamentos ou mesmo a energia elétrica consumida? Em substituição, usamos taxas predeterminadas.

As taxas predeterminadas não requerem um elevado trabalho administrativo, podendo custear as operações após o seu encerramento, sem prejuízo da exatidão dos custos desde que as taxas de atribuição sejam determinadas através de critérios racionais.

4.a) Apuração dos gastos gerais absorvidos a mais ou a menos

O total dos gastos gerais de fabricação, absorvidos a mais ou a menos, é obtido pela comparação das despesas atuais, refletidas na conta de Controle de Gastos Gerais de Fabricação, com o total aplicado que aparece na conta de Gastos Gerais de Fabricação Aplicados. Essa comparação pode ser feita mensalmente ou por ocasião do encerramento anual.

O total aplicado representa a taxa predeterminada aplicada sobre a mão-de-obra direta ou sobre o material direto, dependendo da base escolhida para sua alocação, representando, também, a parcela de custo dos gastos gerais de fabricação relativos a cada ordem de produção.

É lógico, como dissemos anteriormente, que esses valores representam apenas uma estimativa que visa eliminar o elevado e exaustivo trabalho burocrático acarretado pela tentativa de contabilização dos custos reais.

b.1.7 Avaliação dos produtos em processo

O valor dos produtos em processo de elaboração ao final do período contábil representa o saldo acumulativo do Material em Processo. Mão-de-Obra em processo e Gastos Gerais de Fabricação em Processo. Esses totais podem ser verificados pela soma dos custos lançados nas diversas ordens de produção, que se encontram ainda em processo de fabricação.

b.1.8 Relatórios no sistema de ordem de produção

O Balanço Patrimonial e O Demonstrativo de Resultados de uma empresa que usa o sistema de ordem de produção não é diferente dos de outras empresas que usam outros sistemas de acumulação dos custos.

Uma característica especial do sistema de ordem de produção é o da preparação de demonstrativos envolvendo os gastos e o tempo por trabalho executado. Estes demonstrativos geralmente envolvem:

1. Uma comparação histórica com trabalhos similares;
2. Algumas bases para futuras estimativas de custo e preço de venda; e
3. Comparações com estimativas iniciais

b.1.9 Registro das ordens de produção concluídas

Depois de concluído o trabalho, os lançamentos finais cobrindo material, mão-de-obra e gastos gerais são registrados na folha de custo.

As seguintes etapas são executadas:

1. Todas as colunas da ordem de produção são totalizadas, e os valores lançados no sumário;
2. Computa-se o custo total;
3. Computa-se o custo unitário.

A folha da ordem de produção é removida do razão depois do cálculo de todos os lançamentos, e um lançamento para registrar a conclusão é efetuado. O lançamento referente a hipotéticas Ordens de Produção concluídas é mostrado a seguir:

RELAÇÃO DAS ORDENS DE PRODUÇÃO CONCLUÍDAS

Janeiro de 2000

Data	Ordem de Produção Número	Cliente	Produto Acabado Débito 00502 Produto em Processo Crédito 00503
5	5	Cia. Industrial Teste	$ 10.000
	6	Piratininga S/A	$ 25.000
	7	São Paulo Ltda	$ 25.000
	10	Rio de Janeiro S/A	$ 15.000
Total			$ 75.000

Ao final do mês, através do total das ordens de Produção concluídas, efetua-se o débito a Produtos Acabados e crédito a Produtos em Elaboração.

		Conta	D	C
Janeiro 31	Produtos Acabados	00502	75.000	
	Produtos em Elaboração	00503		75.000
	Custo das ordens de produção concluídas durante este mês			

ORDENS DE PRODUÇÃO EM PROCESSO — Conta 00503

Data	Histórico	Doc. N.º	Débito	Crédito	Saldo
Janeiro 1	Saldo Inicial				14.000
Janeiro 31	Material Direto	15	30.000		
	Mão-de-Obra	17	20.000		
	Gastos gerais	18	20.000		
	Custo de Produção	19		75.000	9.000

O saldo da conta Produtos em Elaboração representa o saldo das ordens de produção em processo de elaboração e deve, ainda, ser detalhado de forma a mostrar os elementos de custos, conforme exemplo abaixo:

Ordem nº	Material	Mão-de-Obra	Gastos Gerais	Total
11	200	300	600	1.100
12	400	600	1.200	2.200
13	500	600	1.200	2.300
14	700	900	1.800	3.400
	$ 1.800	$ 2.400	$ 4.800	$ 9.000

A pesquisa, análise e as implantações de metodologias para organizar os sistemas produtivos são o foco de concentração da área de Sistemas de Produção. Considera-se nesta área os sistemas produtivos em seu sentido mais abrangente, ou seja, incluindo a produção de bens, serviços e os próprios processos administrativos. Neste sentido, essa área de estudo visa desenvolver soluções técnicas/gerenciais para a busca de sistemas produtivos com maior lucratividade, focalizando sua análise na organização dos sistemas produtivos via aumento da qualidade do processo e produto, redução de custos em geral, e diminuição dos tempos de ciclo do processo produtivo. Em principio, esta área da Engenharia de Produção tem como propósito gerenciar e avaliar os sistemas produtivos identificando seus problemas e buscando oportunidades de melhorias com metodologias relacionadas ao elemento humano no ambiente produtivo e modelos e técnicas quantitativas e computacionais.

AVALIAÇÃO DE ESTOQUES NA PRODUÇÃO CONTÍNUA.

"Cada empresa adota um sistema de produção para realizar as suas operações e produzir seus produtos ou serviços da melhor maneira possível e, com isso, garantir sua eficiência e eficácia. O sistema de produção é a maneira pela qual a empresa organiza seus órgãos e realiza suas operações de produção, adotando uma interdependência lógica entre todas as etapas do processo produtivo, desde o momento em que os materiais e matérias-primas saem do almoxarifado até chegar ao depósito como produto acabado.

Na realidade, para que isso aconteça, as entradas e os insumos que vêm dos fornecedores ingressam na empresa por meio do almoxarifado de materiais e matérias-primas, sendo ali estocados até a sua eventual utilização pela produção. A produção processa e transforma os materiais e matérias-primas em produtos acabados para serem estocados no depósito até a sua entrega aos clientes e consumidores. A interdenpendência entre o almoxarifado, a produção e o depósito é muito grande: qualquer alteração em um deles provoca influências sobre os demais, como se fossem vasos comunicantes. Eles são os três subsistemas do sistema de produção intimamente inter-relacionados e interdependentes.

Basicamente, os três subsistemas do sistema de produção - o almoxarifado, a produção e o depósito - devem trabalhar de maneira coordenada, balanceados e ajustados entre si.

Existem três tipos de sistemas de produção: a produção sob encomenda, a produção em lotes e a produção contínua."

Para a empresa que se decidiu pela produção contínua, o estoque final, diário, é médio, baseado na média do faturamento dos últimos três meses e/ou do último mês, quinzena ou semana. A essa média poderá ser acrescida uma pequena proporção a mais para atender eventualidades, conforme o tipo de produto e política de vendas. Poderá também ser mantida uma reserva, se a produção for comprometida. No geral a quantidade em estoque é baixa, ou pouca, por vários motivos.

Na produção contínua, os equipamentos executam continuamente as mesmas operações e o material se move com pequenas interrupções entre uma e outra máquina até chegar ao estoque de produtos acabados. Neste tipo de produção encontram-se a Contínua Pura e em Massa. Na Contínua Pura existe uma só linha de produção e os produtos finais são todos exatamente iguais. Neste caso encontram-se indústria do petróleo e derivados, energia elétrica, produtos químicos usinas de açúcar e álcool, papel, aço, etc. Na produção contínua em massa ocorre a fabricação, em larga escala, de poucos produtos com grau de diferenciação relativamente pequeno. É o caso das indústria de automóveis, geladeiras, fogões, etc. A produção contínua em massa pode ser chamada de Massa Pura quando existe uma linha ou conjunto de equipamentos específicos para um produto final, e de Massa com Diferenciação quando adaptações em uma linha permitem a fabricação de produtos com algumas diferenças entre si. Por exemplo, a produção de livros requer o mesmo processo produtivo, porém existe uma diversidade de livros que requer adaptações das máquinas.

As previsões são avaliações de ocorrências de eventos futuros incertos. Seu objetivo básico é usar a melhor informação disponível para dirigir atividades futuras para as metas de empresa. O PCP (Planejamento e Controle da Produção) interessa-se, principalmente pela previsão de demanda. Uma boa previsão permite aos gerentes planejar níveis adequados de pessoal, matéria-prima, capital, estoque, etc. Desse planejamento resulta um melhor uso de capacidade, melhor atendimento ao cliente, etc. Quando uma empresa não está apta a prever, ela corre o risco de não suportar as alterações bruscas do ambiente empresarial.

A programação da produção pode ser definida como a alocação de recursos disponíveis num tempo que melhor satisfaça algum conjunto de critérios [Graves, S., 1981]. Tipicamente, a programação da produção envolve um conjunto de tarefas a serem executadas, e o critério para dispor estas tarefas nos recursos disponíveis.

Os objetivos da programação da produção são os de organizar o trabalho da unidade de trabalho, de modo que, todas as ordens sejam entregues no prazo e num custo mínimo.

A programação da Produção, baseada em um plano de produção é a determinação de quanto e quando deve ser produzido[Link, 1978]. Pode-se descrever alguns objetivos essenciais, como: entregar os produtos fabricados nas datas estabelecidas; garantir que toda matéria-prima esteja disponível quando os setores produtivos requisitá-la; distribuir a carga de trabalho total para maximizar o resultado econômico de utilização de equipamentos e de pessoal produtivo; prever e evitar gargalos de produção; prever ociosidade e capacidade inaproveitada; sequenciar a produção; estabelecer um plano de produção e de aquisição de materiais.

O plano de produção fornece algumas previsões sobre a demanda das horas de trabalho e consumo de material, em um período, que coloca à disposição informações importantes para que a administração possa decidir questões como, datas de entrega, aquisição de equipamento adicional, alterações no nível de estoque, contratação ou demissão de pessoal, previsão orçamentária, entre outras [Link, 1978]. Ele consiste em, considerando a previsão de vendas ou as vendas, a capacidade produtiva da fábrica e a política administrativa, fixar quanto será produzido em cada período, em termos de produtos finais, sem se preocupar com detalhes. O plano de produção pode ser entendido, também como o programa-mestre.

O problema de programação de produção ocorre sempre que diferentes processos disputam recursos limitados: que atividade deve ser realizada a cada instante por cada equipamento, de maneira a assegurar o atendimento dos pedidos na data prevista, ao menor custo [Walter, C., 1989]. Para a maximização da produção se faz necessário que se utilize, ao máximo, os recursos que a manufatura possua, não desperdiçando tempo ocioso em máquinas durante a troca de um processo para outro, nem alocando erroneamente os processos nas máquinas, de forma a apresentar folgas.

Possuir um programa detalhado sobre uma tarefa específica em um equipamento específico num determinado tempo futuro, é difícil e sujeito a muitos equívocos, principalmente quando programado por suposição, o que se torna impraticável. Mas é importante tentar planejar a sequência na qual as diferentes operações são executadas em cada máquina. Há muitas pesquisas realizadas com o intuito de otimizar a tarefa de programar toda uma produção, projetando-a para um futuro variável. Entre elas, pode-se citar algoritmos genéticos, têmpera simulada e outras [Goldberg, D., 1989 - Gauthier, F., 1994 - López, O., 1995 - Price, K., 1994]. Como alternativa, sem otimização, há uma série de regras que podem ser empregadas.

Na produção contínua se torna de grande importância o conceito de Equivalente de Produção. Significa este número de unidades iniciadas e acabadas a que equivale, em custos, o quanto se gastou para chegar até certo ponto de outro número de unidades não acabadas. Esses Equivalentes de Produção podem ser necessários para cada elemento de custo (matéria-prima, mão-de-obra etc.). Para o cálculo do custo unitário, trabalha-se com base em custos mensais (ou de outro período) divididos pelo Equivalente de Produção do período, podendo-se fazer uso de custos médios ou de PEPS para avaliação dos estoques que passam de um período para outro.

Necessidades existem de cálculos e reajustes quando ocorrem aumentos ou diminuições do volume iniciado na produção devido a novos materiais acrescidos ou perdas no processo.

Um problema desse tipo de Produção é normalmente a dificuldade de medição das quantidades físicas elaboradas em cada Departamento e passadas ao seguinte.

CONCEITO DE PRODUÇÃO EQUIVALENTE.

EQUIVALENTE DE PRODUÇÃO

1. Conceito

Equivalente de produção é a quantidade de produtos acabados que equivale à quantidade de produtos que se encontra em elaboração.

O seu cálculo visa informar a quantidade de produtos que seria possível fabricar integralmente com os mesmos recursos que foram aplicados na quantidade de produtos que se encontram em fase de elaboração.

Na verdade, calculando o equivalente de produção, estaremos transformando as quantidades de produtos em elaboração em quantidades de produtos acabados, traduzindo todos os produtos que passaram pelo processo de fabricação durante o mês para uma só unidade de medida, ou seja, em quantidade de produtos acabados.

O equivalente de produção tem por objetivo permitir o rateio dos custos incorridos na produção do período uniformemente para todas as unidades de produtos que durante o período passaram pelo processo de fabricação, tenham ou não sido acabadas.

2. Aplicação

Na produção por processo, como os produtos são fabricados em série, não é racional manter controle do custo de fabricação por unidade. Os custos diretos e indiretos são atribuídos ao lote, família, ou linha de produção, e o custo de cada unidade integrante de um lote, família ou linha de produção corresponderá a um valor médio apurado pela simples divisão dos custos totais que foram atribuídos ao lote, família ou linha de produção pela quantidade de produtos que compõem o lote, a família ou a linha de produção respectivos.

O cálculo para atribuição de custos a cada unidade de produto fabricada seria realmente simples se em um mês não houvesse estoque inicial de produtos em elaboração e toda a produção iniciada fosse concluída até o final do respectivo mês, sem, também, existir estoque final de produtos em elaboração.

No entanto, o que em geral ocorre na prática é que os custos diretos e indiretos incorridos durante um mês devem ser atribuídos às unidades que se encontravam em fase de elaboração no início do mês; às unidades iniciadas e concluídas no mesmo mês; e às unidades iniciadas e não concluídas no mesmo mês.

Veja, então, três situações que podem ocorrer:

Situação 1: produção iniciada e acabada dentro do mês.

Suponhamos um lote com 100 unidades cujo processo de fabricação tenha sido iniciado e concluído dentro do mesmo mês:

Custos diretos alocados ao respectivo lote: $ 20.000;

Custos indiretos incorridos durante o mês: $ 5.000.

Considerando que não havia estoque nem inicial nem final de produtos em elaboração e que durante o mês a empresa tenha fabricado somente o lote com 100 unidades, o custo total de $ 25.000 será atribuído apenas para esse lote.

O custo unitário médio será como segue:

$ 25.000/100 un = $ 250 por unidade

Situação 2: produção iniciada no mês com parte concluída e parte permanecendo em elaboração no final do mês.

Suponhamos que determinada indústria fabricante de revestimentos para teto de veículos tenha iniciado em determinado mês a produção de 500 unidades e que, no final do mesmo mês, dessas 500 unidades, 100 permaneceram no processo de elaboração.

Vamos assumir que durante o mês tenham sido apropriados, à produção desse lote de 500 unidades, custos diretos no montante de $ 100.1 e custos indiretos no montante de $ 35.000.

Nesse caso, no final do mês, o custo total de fabricação atribuído ao lote em questão deverá ser rateado entre as 500 unidades. Entretanto, as 100 unidades que se encontram em fase de elaboração não poderão receber a mesma carga de custos unitários que as 400 que foram concluídas receberão.

Para que os custos sejam proporcionalmente atribuídos de forma correta tanto para as unidades que foram 100% fabricadas como para aquelas cujo processo de fabricação não foi completo, será preciso estimar certa quantidade de produtos acabados equivalente às quantidades de produtos que se encontrarem na fase de elaboração.

Assim, será preciso, primeiro, calcular quantas unidades de produtos acabados equivalem às 100 que se encontram em fase de elaboração.

O equivalente de produção indicará quantas unidades seriam iniciadas e acabadas com os mesmos recursos que foram aplicados nas unidades cujos processos de fabricação ainda não foram concluídos.

Para o cálculo do equivalente de produção, são necessários alguns cuidados, como:

- Verificar com o pessoal que trabalha na produção, preferencialmente com o pessoal da engenharia de produção, em que fase de elaboração se encontravam as 100 unidades no último dia do mês. Note que as 100 unidades poderão estar no mesmo estágio de fabricação, com 10%, 20%, 50% etc. do processo concluído ou parte delas se encontrar em fases diferentes de elaboração.
- Verificar se os custos diretos já foram atribuídos integralmente a elas ou se parte delas ainda receberá cargas de custos diretos no próximo período etc.

O procedimento mais racional, para os casos em que é difícil a perfeita identificação da fase em que cada unidade se encontrava no último dia do mês, é adotar uma média entre essas unidades para que se possa calcular a quantidade de produtos acabados equivalente às unidades que se encontram em fase de elaboração.

Vamos assumir que no exemplo em questão, por informações colhidas com a engenharia de produção, ficou constatado que a indústria já havia concluído 50% do processo de fabricação das 100 unidades e que no período seguinte elas receberiam somente carga de custos indiretos. Nesse caso, fabricar 50% de 100 produtos é o mesmo que fabricar 50 unidades de produtos por completo.

Assim, as 500 unidades iniciadas no período equivalem a 450 unidades concluídas. O custo total da produção do período, para ser rateado entre os produtos acabados e os produtos em elaboração, deverá ser dividido pela soma das quantidades acabadas com o equivalente de produtos acabados no período, que é igual, conforme já dissemos, a 450 unidades.

Faremos:

$ 135.000/450 un = $ 300 por unidade

Veja, então, como ficarão os custos dos produtos acabados e daqueles em processo de elaboração:

- Produtos acabados: 400 un x $ 300 = $ 120.000

Como o custo total incorrido no período foi igual a $ 135.000 e o total desse montante atribuído às unidades acabadas correspondeu a $ 120.000, concluímos que o custo a ser atribuído às 100 unidades que se encontram em processo de elaboração será de $ 15.000; logo, o custo unitário dessas unidades será diferente das unidades que tiveram o processo de fabricação acabado. Veja:

- Produtos em processo: 100 un x $150 = $15.000

Situação 3: produção iniciada no mês, com estoque inicial e final de produtos em elaboração.

Suponhamos as seguintes informações extraídas do controle interno de uma indústria fabricante do pára-choque K30, para caminhões, durante o mês de junho:

- Estoque inicial de produtos em elaboração: 100 un;
- Produção iniciada no mês: 1.000 un;
- Produção acabada no mês: 700 un;
- Estoque final de produtos em elaboração: 400 un.
- Custos incorridos na fabricação:
- Estoque inicial: custos alocados no período anterior: $ 20.000;
- Custos diretos e indiretos incorridos durante o mês de junho: $ 430.000.

A engenharia de produção informou que as 100 unidades de produtos que estavam em elaboração no início do mês já tinham concluído 40% do processo de elaboração e foram integralmente concluídas durante o mês de junho; as 400 unidades que se encontravam em elaboração no final do mês já estavam com 50% do processo de elaboração devidamente concluído.

Nesse caso, temos um custo de $ 450.000 para ratear entre as 1.100 unidades, considerando que 100 unidades estavam em elaboração no início do mês e foram concluídas no decorrer do mês; 1.000 foram iniciadas no mês e 400 dessas iniciadas permaneceram em elaboração no final do mês.

Para atribuir os custos corretamente às 700 unidades concluídas no mês e para as 400 que compõem o estoque final, faremos:

- Produção acabada equivalente ao estoque inicial:

Se 60% do processo de fabricação de 100 unidades foi concluído no mês de junho, faremos:

60% de 100 unidades =	60 un
Produção iniciada e acabada no mês	600 un
Produção acabada equivalente ao estoque final:	
50% de 400	200 un
Total	860 un

Significa que as 1.100 unidades que estiveram em processo de fabricação durante o mês equivalem a 860 unidades acabadas.

Cálculo do custo médio incorrido no mês, por unidade (somente o incorrido no mês: $ 430.000): 430.000/860 = $ 500 por unidade.

Atribuição de custos às unidades acabadas e em estoque (consideramos aqui $ 430.000 incorridos no mês + $ 20.000 incorridos no mês anterior):

1. Ref. 100 unidades do estoque inicial
Custo do estoque inicial: $ 20.000
+ Custo incorrido no período, equivalente a 60 un = $ 30.000
Total: $ 50.000.
2. Ref. iniciadas e acabadas no mês:
600 un x$ 500= $300.000
3. Ref. iniciadas e não acabadas no mês:
400 un equivalentes a 200 acabadas x $ 500 = $ 100.000
Portanto:
Custo das 700 unidades acabadas no período: $ 350.000;
Custo das 400 unidades em estoque no final do mês: $ 100.000.

Observe que o custo unitário das 100 unidades que estavam em estoque no início do mês ficou idêntico aos custos unitários das 600 unidades iniciadas e terminadas no mês. No entanto, o normal é que produtos cujos processos de fabricação tenham sido iniciados em um período e concluídos em outro tenham custos unitários diferentes daqueles iniciados e terminados em um mesmo período, tendo em vista as próprias variações a que estão sujeitos os custos indiretos de fabricação de um período para outro.

Por fim, é importante ressaltar que, dependendo da complexidade do processo de fabricação, especialmente nos casos em que existam várias linhas de produção com produtos de características diferentes, poderá ser necessário calcular um equivalente de produção para cada tipo de produto, ou até mesmo equivalentes de produção diferentes para o rateio dos custos diretos e dos custos indiretos. O detalhamento desses cálculos dependerá sempre das necessidades de cada processo de fabricação.

SISTEMA DE CONTROLES DOS CUSTOS: CUSTO PADRÃO E CUSTO POR ESTIMATIVA. TRATAMENTO CONTÁBIL E ANÁLISE DAS VARIAÇÕES.

1 - Custo-Padrão

A mais eficaz forma de se controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-padrão, que tanto pode ser usado com o Absorção como com o Variável (Direto).

1.1- CONCEITOS DE CUSTO-PADRÃO

Existem diversas acepções de Custo-padrão. Muitas vezes é entendido como sendo o Custo Ideal de fabricação de um determinado item. Seria, então, o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc. Esta ideia de Custo-padrão Ideal, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo "em laboratório". Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com base em estudos minuciosos de Tempos e Movimentos, com experiências usando o operário mais bem habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia da Produção, e assim por diante. No final, Custo-padrão Ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês.

O uso do Custo-padrão Ideal é extremamente restrito, já que serviria apenas para comparações realizadas no máximo uma vez ao ano, por exemplo, para se ter uma ideia de quanto se evoluiu com relação a anos anteriores.

Há um outro conceito de Custo-padrão muito mais válido e prático. Trata-se do Custo-padrão Corrente. Este diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

Diferencia-se o Padrão Corrente do Ideal em diversos pontos. O Corrente considera algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam de fato ser sanadas; o Ideal só exclui as que "cientificamente" não podem ser eliminadas. O Corrente é levantado com uma base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos, enquanto o Ideal tende a ser muitas vezes feito "em laboratório", mediante estudos e cálculos muitas vezes distanciados da realidade. O Corrente leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem à sua disposição, como máquinas que possui, mão-de-obra na qualidade que detém ou pode recrutar no período etc.; o Ideal considera os melhores fatores de produção que a empresa deveria ter, mesmo que isso não fosse viável para ela de imediato. O corrente é uma meta de curto e médio prazos, enquanto que o Ideal é de longo. Aquele fixa um montante que a empresa deverá empenhar-se para alcançar no próximo período, e este um valor do qual deverá aproximar-se ao longo de vários anos, sem provavelmente jamais alcançá-lo.

No que se diferencia então o Custo-padrão Corrente do Custo Estimado? Talvez a forma mais simples de se responder seja dizendo que o Padrão Corrente é o custo que *deveria* ser, enquanto que o Estimado é o que deverá ser. Aquele é o que a empresa deveria alcançar, se conseguisse atingir certos níveis de desempenho, enquanto este é o que normalmente a empresa deverá obter. O Custo-padrão Corrente é mais elaborado; exige que determinados estudos sejam feitos, enquanto que o Estimado parte da hipótese de que a média do passado é um número válido, e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como volume de atividade, mudança de equipamentos etc. Por exemplo, para a fixação do Custo-padrão Corrente, exige-se que a empresa faça uma averiguação da produtividade de cada máquina, considerando-se as suas características técnicas, tais como volume que deveria produzir (talvez fornecida pelo

próprio fabricante), consumo de energia e lubrificantes que deveria ter etc. Para o Custo Estimado, pegar-se-ia simplesmente a média passada, e se por um problema de regulagem a máquina estivesse consumindo mais energia do que deveria, esse fato nem seria percebido.

O Custo-padrão Corrente é mais "científico", no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto que o Custo Estimado só levaria em conta os práticos, podendo por isso nunca apontar defeitos ou ineficiências que seriam sanados com aquele. (O Custo-padrão Ideal tende a ser, por outro lado, extremamente teórico.)

Outros conceitos de Custo-padrão existem; entretanto, ficaremos na discriminação apenas desses dois.

1.2 – FINALIDADES E UTILIDADES DO CUSTO-PADRÃO

(A partir de agora, ao falarmos de Custo-padrão, estaremos, a não ser que expressamente dito em comentário, referindo-nos a Custo-padrão Corrente.)

Já comentamos que a grande finalidade do Custo-padrão é o controle dos custos. E é fácil notarmos que ele é menor e mais eficiente do que o Custo Estimado nessa tarefa, já que, para sua fixação, obriga a levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

Seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva à conclusão de que Custo-padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção e Variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais Incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes.

É muitas vezes encontrada a ideia de que a empresa ou tem Custo Real ou tem Custo-padrão; pode existir a acepção de que Custo-padrão é uma forma mais sofisticada de se fazer Custo. Na verdade, o Padrão é uma base de comparação para o Real, e só tem de fato utilidade à medida que a empresa tem um bom Custo Real. De que adiantaria a fixação de um excelente Custo-padrão se a empresa não apurasse o seu verdadeiro custo de produção incorrido? Tomaria decisões em cima de um valor que não o verdadeiro? Como saberia se de fato sua produção está sendo feita dentro do que deveria estar?

Custo-padrão nunca foi uma forma de simplificar a vida da empresa. Essa é uma ideia errônea, nascida de uma visão parcial do que seja esse Sistema. Custo-padrão implica sempre na adoção de mais trabalho por parte da empresa do que se não o tivesse. Há, realmente, alguns pontos de simplificação, como, por exemplo, a contabilização de estoques por valores já fixados, sem necessidade da apuração do Custo Real para seu registro, o que facilita e agiliza a elaboração dos relatórios mensais; permite à empresa fazer fechamento de Custos trimestrais, por exemplo, sem eliminar os balancetes e balanços mensais. Mas essas simplificações não são suficientes para fazer do Custo-padrão uma forma de trabalho com menos carga de trabalho. Pelo contrário, haverá com sua adoção, um maior volume de serviço, devido à comparação entre Padrão e Real, à análise das variações ocorridas e,principalmente, ao desencadeamento do processo de correção, quando cabível.

O Custo-padrão não elimina o Real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do Padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real (quer Absorção, que Variável ou qualquer combinação entre eles).

Uma outra grande finalidade do Custo-padrão, decorrente da adoção de qualquer base de comparação fixada para efeito de controle, é o efeito psicológico sobre o pessoal. E este pode ser positivo ou negativo, dependendo da forma de tratamento dispensada à implantação.

Se o padrão for fixado considerando-se metas difíceis mas não impossíveis de serem alcançadas, acabará por funcionar como alvo e desafio realmente de todo o pessoal. Mais ainda, se tiver sido firmado com a participação dos responsáveis pela produção. Se for fixado com base no conceito Ideal, cada um já saberá de antemão que o valor é inatingível, que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivo alcançado, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável.

As pessoas responsáveis pela análise das diferenças entre Padrão e Real, conscientes de que aquele é passível de ser obtido, estarão provavelmente interessadas na averiguação das divergências e sua eliminação. Para eles, uma diferença de 12% é algo de importante a ser analisado e pesquisado. Entretanto, se as mesmas pessoas sentirem que o Padrão é absurdo para as circunstâncias atuais, uma divergência de 80% será igual a outra de 50%, e não haverá um grande estímulo para a solução; " a variação é inevitável, não adianta correr atrás dela", poderá ser o pensamento reinante.

A própria alta administração da empresa pode acabar por se acostumar aos relatórios com apontamentos de grande distorções, se o valor tomado como base for por demais utópico; e nada pior do que tais relatórios, cujo conteúdo o destinatário já conhece, e que, por isso mesmo, passam à categoria dos "a ler depois", provavelmente nunca. Diferente é a relação do diretor que viu uma diferença de 13% há dois meses, 9% no mês anterior e que estará, agora, provavelmente, ansioso para verificar a evolução. Uma redução de 9% para 7% terá para ele um significado muito maior do que se fosse de 85% para 76%.

Portanto, esses aspectos reforçam ainda mais a fixação dos Padrões Correntes que, pela sua própria natureza, precisam de revisão anual.

Mas o sucesso mesmo do Custo-padrão vai depender do grau de seriedade que a empresa der à localização e saneamento das diferenças entre o Padrão e o Real. E disso precisa o mais alto escalão estar consciente e disposto a disseminar aos níveis inferiores. De pouca ou nenhuma utilidade será o Sistema se dezenas de relatórios forem feitos a respeito das variações e ninguém se interessar pela sua produção e eliminação. O clima que poderá daí decorrer, de desânimo e frustração dos responsáveis pelo Sistema e o espírito de não-responsabilidade cobrado junto ao pessoal da produção acabarão por desmoralizá-lo. Perdida a grande função de controle, desaparece a razão de ser do Custo-padrão. E controle culmina com as medidas de correção, não com os relatórios das divergências.

Finalmente, uma outra importante utilidade decorrente do Custo-padrão diz respeito à obrigação que cria na empresa de registro e controle não só dos valores em Reais de custos, mas também das quantidades físicas de fatores de produção utilizados. Não que isso só ocorra com o Custo-padrão, mas ele se converte numa prática inevitável; prática essa de extraordinária importância.

Ao se fixar o Padrão, deve ser isso feito com base em quantidade e valor (por exemplo, quilogramas de material e preço por quilograma), para se poder, depois, avaliar onde estão as diferenças. E para a comparação, será necessário que o Custo Real também levante quantidades e valores consumidos. E esse fato irá realmente possibilitar melhores controles e análises por parte da empresa.

1.3 – FIXAÇÃO DO PADRÃO

Acabamos de mencionar que o Padrão deve, sempre que possível, ser fixado em quantidades físicas e valores, quer de materiais, mão-de-obra,KwH, horas máquina etc. E essas fixações físicas são muito mais uma tarefa de Engenharia da Produção do que da Contabilidade de Custo.

Cabe a esta a transformação dos padrões físicos em Reais. Não é papel de Custos fazer levantamento das horas, toneladas, etc. dos fatores de produção dados como Padrão; cabe-lhe a transformação desses itens em Reais e o levantamento posterior do Real; se ficar a fixação do Padrão como tarefa de Custo, poderá esta fazer simplesmente da média passada o próprio Padrão, o que não é absolutamente desejável. A finalidade de Custo não é ter pessoal especializado nos aspectos técnicos da produção; e o Padrão depende totalmente dessas características técnicas.

Portanto, a fixação final do Custo-padrão de cada bem um serviço produzidos depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e a Contabilidade de Custos.

Essa fixação não precisa ser imposta totalmente à empresa. É comum a existência de padrões apenas para certos produtos ou departamentos, ou para certos tipos de custos (matéria-prima ou mão-de-obra direta etc.). Já que Custo-padrão é uma forma de controle, instala-se tal controle onde se julga necessário, não obrigatoriamente em toda a fábrica.

Além disso, pode haver (e deve, na maioria dos casos), implantação gradual, para melhor sucesso do próprio sistema. Primeiramente estabelece-se o Padrão de um produto ou setor da fabricação, para alguns meses depois ampliar-se a outros etc.

A própria qualidade do Custo-padrão é também de um aspecto dinâmico. Na primeira vez que for estabelecido, estará sujeito a uma série de erros e imperfeições. Com o decorrer do tempo existirão, com certeza, melhorias introduzidas, que o tornarão cada vez mais credível e útil.

Com as mudanças cada vez mais frequentes que existem nos processos de produção e devido ao fato de o Custo-padrão Corrente precisar ser anualmente revisto, esse aspecto dinâmico do Custo-padrão tende a se acentuar, o que, por sinal, lhe prolonga a vida útil. Qualquer Sistema, se tomado como válido eternamente, tende a morrer em pouco tempo. A produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia; assim também tem se der a forma de custeá-la e controlá-la.

1.4 – CUSTO-PADRÃO E ORÇAMENTO

Já foi comentado que Orçamento é a grande arma global de controle de uma empresa. O Custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento, apenas que tendente a forçar o desempenho da produção por ser normalmente fixado com base na suposição de melhoria de aproveitamento dos fatores de produção.

Essa característica de servir também como instrumento psicológico de motivação pode estender-se ao próprio Orçamento global; podem-se encontrar exemplos até em que a grande finalidade da sua elaboração é exatamente a definição de metas a atingir.

Por essa razão, Custo-padrão e Orçamento estão intimamente ligados. Inclusive, existente o Custo-padrão, fácil se torna a elaboração do Orçamento da parte relativa à produção, bastando apenas a definição dos volumes de vendas. Assim, vemos que acaba o Custo-padrão podendo servir também como elemento de base para a elaboração daquela peça de controle global tão importante, simplificando-lhe sobremaneira a própria construção.

Cabe, entretanto, a ressalva de que essa validade existe na hipótese de usar o Custo-padrão Corrente, já que o Ideal não se presta a esse tipo de ligação. E cabe também o alerta de que é necessário não se tomar o valor do Custo-padrão como totalmente válido para elaboração de orçamentos de preços de venda, já que ele tende a ser sempre um pouco rigoroso; as naturais imperfeições, ineficiências e fatos imprevistos do processo produtivo provavelmente sempre farão com que o Custo Real seja superior ao Padrão fixado.

1.5 – A INFLUÊNCIA DAS VARIAÇÕES DE PREÇO

Para a fixação do Padrão numa empresa numa situação inflacionária como a que já vimos no Brasil, pode ela trabalhar com diversas alternativas: uma delas seria o uso de preços estimados para o próximo período, já com a inclusão da perspectiva de alterações. Essa hipótese tem um defeito, caso o período de validade do Padrão seja um ano (período que de fato deveria ser sempre usado). A previsão terá que se basear numa estimativa de preços para o exercício todo, e estará, por isso, fixada num valor médio. Assim, nos primeiros meses do ano tenderá a haver uma variação no sentido de o Real ser menos que o Padrão, enquanto que no final ocorrerá o inverso. E sempre exigirá um erro na previsão dessa oscilação de preços, além da necessidade de se estudar o que provavelmente mudará no preço de cada fator de produção.

Por outro lado, poderia a empresa trabalhar com base num Padrão fixado à base dos preços da data em que é elaborado (fim do exercício anterior, com certeza). Quando da comparação com o Real, haveria então uma componente de grande diferença trazida pela mudança nos preços. Essa técnica faria com que o Padrão deixasse de ser tão útil quanto poderia, já que só seriam realmente válidas as variações trazidas por diferenças entre quantidades Padrão e Real.

Uma outra forma de trabalho seria a adoção dos preços da data da fixação do Padrão, mas com a diferença de, quando da comparação com o Real, ser deduzida da variação de preços a parcela resultante da influência da inflação; restaria como variação líquida apenas a divergência entre a variação de preço do item em questão e a inflação propriamente dita. Se permanece ainda o vício de o Padrão fixado estar antiquado em termos de valor, pelo menos fica, na análise, a quantificação de quanto da variação é trazido pela inflação e quanto por variação específica diferente da inflação.

Como última alternativa a ser discutida pode ser colocada a de fazer com que o período de validade do Padrão seja extremamente reduzido (um trimestre, por exemplo), para se evitar essas complicações. O único problema é que Padrões de curta vida não dão uma ideia melhor da evolução da empresa ao longo do exercício.

1.6 – A CONTABILIZAÇÃO DO CUSTO-PADRÃO

Ao contrário do que às vezes se imagina, o Custo-padrão não precisa ser obrigatoriamente inserido na Contabilidade. Pode esta trabalhar com base apenas nos valores Reais, e toda a comparação entre Padrão e Real ser feita à parte, extracontabilmente, em relatórios especiais.

Pode também haver a completa inserção dos valores-padrão na Contabilização, a partir até do extremo de já se registrar dessa forma as compras, as folhas de pagamento etc., com as diferenças apuradas em contas especiais.

E há também a possibilidade de se usar qualquer combinação intermediária. Por exemplo, poderiam todos os Custos ser registrados pelo Real, e apenas os valores dos estoques de produtos acabados e em elaboração ficarem pelo Padrão (bem como o Custo dos Produtos Vendidos). Ou podem os custos ser debitados à produção pelo Real, mas, ao serem transferidos aos produtos, apenas o fazerem pelo Padrão, mesmo nas fases intermediárias de apropriação por Departamento.

Há conveniências e inconveniências em cada sistema. Quando usar uma ou outra forma, dependerá do nível de detalhamento, do controle interno, das necessidades específicas e até do gosto pessoal de quem definir a maneira de contabilizar.

Quando se inserir, em algum ponto, o Custo-padrão na Contabilidade, passarão a existir contas que terão que registrar as variações entre Real e Padrão. O que fazer com essas variações? Terão que ser eliminadas, e as alternativas são várias; destas, entretanto, a mais correta dentro dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos é sua distribuição, de tal forma que, para Balanço, todos os valores de Estoque e de Custos de Produtos Vendidos voltem a seus valores Reais (afora algumas raras exceções). Nessa hipótese de utilização dos valores-padrão dentro da Contabilidade, teremos então dois trabalhos com as variações entre Padrão e Real de cada produto: primeiro, o que fazer contabilmente com a diferença; segundo, o que é mais importante, como analisar e se possível, corrigir as divergências.

RESUMO

A melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo-padrão. Este pode ser o Ideal, fixado com base em condições ideais de qualidade de materiais, mão-de-obra e equipamento, bem como de volume de produção, ou Corrente, fixado com fundamento em desempenhos desses itens considerados altos, mas não impossíveis de se alcançar. Aquele é útil apenas para comparações de longo prazo, este é de fato mais lógico, factível e de melhores resultados. Outros conceitos existem, como o Padrão a nível normal de trabalho.

O Custo-padrão serve, além de arma de controle, de instrumento psicológico para melhoria do desempenho do pessoal, se bem utilizado. Não traz, todavia, simplificações à Contabilidade de Custos, já que só tem utilidade quando usado junto com o Real.

Sua fixação é tarefa dupla, da Engenharia da Produção e da de Custos; aquela, responsável pela determinação das quantidades físicas de

horas de mão-de-obra, de máquina, de energia, de materiais etc., e esta pela transformação destes em Reais.

Definições

Custo-Padrão é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato. Custo-padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à Despesa Indireta de Produção. Geralmente, os Materiais e a Mão-de-obra baseiam-se nas condições correntes, equilibradas pelo nível de eficiência desejado, com reservas para as alterações de preços e taxas.

Um custo-padrão, como a expressão implica, consiste em duas partes: um *padrão* e um *custo*. O padrão é o método cuidadosamente predeterminado, ou forma de medir a execução de uma tarefa, isto é, fazer uma escrivaninha ou montar um rádio. As medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia traduzem-se em custos, a fim de se atingir um custo-padrão. Deve-se pensar em um padrão em termos de itens específicos, tais como quilos de materiais, horas de mão-de-obra exigidas e horas de capacidade de fábrica e empregar. Esses padrões físicos que formam a base de cálculo de um custo-padrão devem ser fixados com a maior precisão. Na realidade, em muitas situações, nunca se modifica um padrão, exceto quando ocorrem mudanças nos métodos de operação ou nos produtos. Somente se modificará a parte monetária, quando flutuem as taxas de mão-de-obra ou os preços de materiais e outros.

Tipos de Padrões

Normalmente, o custo-padrão é dividido em dois tipos: padrão básico e padrão corrente.

- **Padrão Básico**: Um padrão básico é uma medida-padrão pela qual se comparam tanto os desempenhos previstos como os reais. Pode comparar-se a um número índice, pelo qual se medem todos os resultados posteriores. Tal padrão não se modifica, a menos que se modifiquem os métodos de produção, os produtos, ou outros componentes básicos importantes.
- **Padrão Corrente**: Padrão corrente é um padrão para um determinado período, para certas condições e para certas circunstâncias. Toma o lugar de um custo real e se endereça para os livros de contas e, mesmo, talvez, para os demonstrativos financeiros. Quaisquer variações entre custos reais e padrão são encaradas como lucros ou perdas, devidos a eficiências ou ineficiências relativas. Revisa-se tal padrão, para refletir a modificação de métodos e de preços. A maioria das empresas adota o padrão corrente e não o básico.

Utilização do Custo-Padrão

O custo-padrão pode ser utilizado para diversas metas ou objetivos. O principal objetivo dos padrões é medir diferenças entre que custos são e que custos deveriam ser, para propósitos de controle de custos; mas, o maior objetivo do custo-padrão está ligado aos *conceitos de controlabilidade empresarial*. Os objetivos mais importantes do custo-padrão são:

a) determinar o custo que deve ser, o custo correto;
b) definição de responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade padronizada;
c) avaliação de desempenho e eficácia operacional.

Podemos, ainda, identificar outros aspectos importantes do custo-padrão, como por exemplo:

a) *Substituir o custo real*: O custo real representa o custo acontecido. Como instrumento de planejamento estratégico, o custo real não tem nenhum significado. O custo real para avaliação de inventário serve apenas para atender às necessidades legais e fiscais da contabilidade empresarial.
   O custo real tem validade apenas no sentido de que, após a análise de suas variações, em cima de um custo-padrão, se identificam as causas do porquê das variações, e através delas, se permitam corrigir os rumos atuais. Para o dia-a-dia, o custo-padrão representa muito mais utilidade que o custo real.
   Outra vantagem na substituição do custo real está em que o custo-padrão não precisa ser calculado mensalmente. Seu cálculo pode ser feito a períodos de tempos maiores, como seis meses ou um ano. Sua atualização se fará pelos critérios de inflação da empresa, se possível.
b) *Formação de preços de venda*: É uma das melhores utilizações do custo-padrão. Apesar de, teoricamente, ser o mercado que dá o preço de venda dos produtos, ele deve ser inicialmente calculado em cima de condições de custo das empresas. Dessa forma, como elemento inicial para formação de preços de venda, devemos utilizar o custo-padrão, pois ele traz todos os elementos necessários para parametrizar um preço de venda ideal.
c) *Acompanhamento da inflação interna da empresa*: Outra utilização do custo-padrão é no acompanhamento da inflação interna da empresa. Mensalmente, utilizaremos as estruturar padrões para avaliar o crescimento do nível dos custos internos da empresa.

Construção do Padrão

Vamos comentar as situações mais comuns de construção de um padrão.

a) **Materiais diretos**: Os materiais necessários, com suas respectivas quantidades, para produzir determinado produto, são evidenciados pela estrutura do produto. Normalmente esses dados são originados pela engenharia de desenvolvimento de produtos, quando da feitura do projeto original, mais suas atualizações.

Muitos produtos, principalmente os que são elaborados por processo contínuo utilizando matéria-prima a granel, tem certo grau de perda ou refugo, que, dentro de condições técnicas ou científicas, devem ser incorporados ao padrão de quantidade.

O preço-padrão dos materiais diretos são obtidos em condições normais e boas de negociação de compra. A ele devem ser incorporadas as eventuais despesas que devem fazer parte do custo unitário dos materiais. O preço-padrão dos materiais e demais insumos industriais devem ser sempre calculados na condição de compra com pagamento a vista. Com isso será possível a adoção de um custo-padrão numa data-base, e sua atualização pela inflação interna da empresa.

Exemplo:

Padrão de quantidade	
Quilos de material A por unidade de produto	1,10
Estimativa de perda no processo	0,04
Estimativa de refugos	0,01
Quantidade-padrão por unidade de produto	1,15
Padrão de Preço	
Preço de compra sem impostos recuperáveis	$ 20,70
(-) Custo financeiro de pagamento a prazo	(2,70)
Preço de compra a vista	18,00
Frete e despesas de recebimento	2,00
Preço-padrão do Material A	$ 20,00

b) **Mão-de-obra direta**: Normalmente a mão-de-obra direta padrão é determinada pela quantidade de horas necessárias do pessoal, ou da quantidade de funcionários diretos, em todas as fases do processo de fabricação do produto.

A base para a construção dos padrões de mão-de-obra direta é então o processo de fabricação. Todas as atividades e processos necessários para fazer o produto requerem operários para manuseio dos materiais ou dos equipamentos durante os processos.

As estimativas ou padrões de necessidade de mão-de-obra direta podem ser cientificamente calculados quando se trabalha em ambientes de alta tecnologia de produção, gerenciados computacionalmente. Em outros casos, podem se fazer estudos de tempo, através de operações simuladas antecipadamente em ambientes reais. Em todos os casos deve haver um estudo para quebras, refugos, retrabalhos, manutenção e necessidades do pessoal.

A base para a valorização dos custos de mão-de-obra direta deve incluir toda a remuneração dos trabalhadores mais os encargos sociais de caráter genérico. De modo geral, utiliza-se o critério de custo médio horário

dos salários de cada departamento de produção ou da célula/atividade de processo por onde passa o produto, através dos centros de custos ou centros de acumulação por atividades.

Exemplo:

Padrão de quantidade

Horas necessárias de mão-de-obra para montagem completa de uma unidade do produto final	50,00
Paradas para manutenção e necessidades pessoais	7,00
Horas estimadas de retrabalhos de qualidade	3,00
Horas-padrão por unidade de produto	60,00

Padrão de valor

Salário horário médio do setor de montagem	$ 2,20
Encargos sociais legais	1,32
Benefícios espontâneos	0,29
Custo horário de mão-de-obra direta	$ 3,81

c) *Custos indiretos variáveis*: Os custos indiretos variáveis são padronizados normalmente através da construção de taxas predeterminadas em relação a uma medida de atividade escolhida. Sempre que possível deve-se evitar o uso de taxas baseadas em valores, uma vez que isso impede a correta mensuração das variações de quantidade que ocorrerão, bem como o padrão fica sujeito a eventuais problemas de variação nos preços.

A atividade a ser escolhida como base para a construção das taxas predeterminadas de custos indiretos variáveis deve ter uma relação causal com os diversos custos indiretos variáveis. Também a base de atividade escolhida deve ser simples de ser entendida, para posterior atribuição de responsabilidades.

Exemplos de bases de atividades para elaboração das taxas predeterminadas de custos indiretos variáveis são horas de máquinas trabalhadas, quantidade de produto final, horas de mão-de-obra direta etc., dependendo sempre do gasto e melhor relação que existe entre os custos variáveis e as atividades envolvidas. Como exemplo, o consumo de energia elétrica é um custo variável indireto para tipos de indústrias. Para algumas empresas as horas de máquinas são os principais fatores, para outras há uma relação direta com o produto final. Gastos com lubrificantes e materiais indiretos normalmente têm relação com a quantidade de horas máquinas trabalhadas, e assim por diante.

Exemplo:

Padrão de custos indiretos variáveis

Custos indiretos variáveis estimados para o período	$ 275.000,00
Horas diretas previstas	453.600
Custo variável por hora direta	$ 0,60
Horas necessárias para uma unidade de produto final	60
Custos indiretos variáveis por unidade	$ 36,00

d) **Custos indiretos** *fixos e volume de produção ou atividade*: Quando se deseja fazer o custo-padrão utilizando o método de custeio por absorção, temos que elaborar também o padrão de custos indiretos fixos. A diferença básica entre os custos indiretos fixos e os custos indiretos variáveis é que os custos indiretos fixos estão normalmente relacionados com denominadores de capacidade de produção e não necessariamente com os volumes atuais produzidos. De qualquer forma, partindo do pressuposto de que o custo-padrão vai estimar o volume de produção ou atividade para os próximos períodos, podemos utilizar como denominador o volume de produção orçada ou estimada.

Nesse sentido, nada impede que também se construa o padrão de custos indiretos fixos por unidade, em cima dos mesmos denominadores utilizáveis para os custos indiretos variáveis, como horas de mão-de-obra direta, horas de máquinas trabalhadas, quantidade de produto produzido etc.

Exemplo:

Padrão de custos indiretos fixos

Custos indiretos fixos estimados para o período	$ 484.680,00
Volume de produção previsto	11.540 unid
Custos fixos indiretos por unidade de produto final	$ 42,00

O custo-padrão deve ser elaborado em determinado mês, considerando aspectos de projeções e metas a serem alcançadas dentro de determinado período, seja seis meses ou um ano.

Pode ser elaborado em uma moeda forte, seja nacional (UFIR, UMC, etc.) ou seja estrangeira (dólar, marco, iene, etc.). Se elaborado em moeda nacional de determinado mês, deve ser atualizado de tempos em tempos por um indicador de inflação interna da empresa.

Considerações Finais

O administrador deve tentar corrigir em primeiro lugar as variações desfavoráveis de valores maiores.

Como na empresa o volume de dados é muito grande, devemos trabalhar o conceito de análise das variações de tempos em tempos e por amostragem.

Custo-Padrão em Novas Tecnologias de Produção e em *Just-in-Time*

Conforme *Clovis Luís Padoveze*, em "Contabilidade Gerencial", Atlas, pág. 278, as novas tecnologias computadorizadas de produção, expressas pelo conceito de CIM (*Computer Integrated Manufacturing*), possibilitam enorme avanço na qualidade dos padrões de produção. As estruturas de produtos e os processos de fabricação em ambientes computadorizados, devem promover um aumento de qualidade dos padrões quantitativos, de forma significativa, já que as partes a serem fabricadas são objeto de um trabalho pormenorizado, ligando a estrutura do produto, do processo e dos equipamentos de produção.

Num sentido inverso, porém, a crescente automação tende a diminuir a importância dos custos de mão-de-obra direta, ensejando menor necessidade de controle de seus custos. É possível, ainda segundo *Padoveze*, até, que o tratamento da mão-de-obra direta como um custo fixo seja possível ou necessário, já que a necessidade de manipulação do produto por pessoas também é reduzida.

Com relação aos materiais, também se diminuem as possibilidades de perdas, quebras ou utilização não padronizada, tendo em vista o rigoroso controle de qualidade dos materiais exigido por ambientes automatizados.

Finalizando, *Padoveze* afirma que em ambientes administrados pelo conceito de JIT, há uma tendência natural de maiores ociosidades de pessoal, objetivando a redução dos estoques a nível zero, assumida naturalmente pelas empresas que implementam esse conceito de administração de produção. Nesse sentido, as variações de eficiência de mão-de-obra também tendem a não ser relevantes como instrumento de controle e administração de custos.

Estimativa de custos

O custo em si depende do preço e da quantidade de recursos, da própria estimativa de valor. Como é que a fazemos quando temos uma coisa que precisamos comprar daqui a oito meses, uma commodity que quem manda é o mercado internacional? Não podemos usar a cotação normal, teremos que fazer algum tipo de análise e tentar inferir um valor provável de compra. Nesse ponto, os projetos anteriores muitas vezes trazem informações interessantes. A parte de contingências também, dependendo do tipo de projeto e da diferença anterior, você aloca uma verba extra por conta do risco.

Um gerente de projetos e sua equipe que estejam fazendo um grande esforço para de manter dentro do planejamento de custos que orçaram anteriormente, podem gerir muita coisa, mas não podem gerir o preço de mercado. Às vezes, a gente faz um trabalho maravilhoso e o mercado dispara.

Tem alguns aspectos do trabalho com custos que não é possível explorar pois cada empresa faz de um jeito. Alguns itens eu compro no mercado, faço um orçamento, verifico se tenho que fazer seguro, se tem estocagem etc. É muito fácil obter o valor desses custos. O problema é o custo interno "quanto é que custa a tua hora". Como é que eu faço essa conta? Muitas vezes as empresas adotam o número médio - a equipe X custa tanto. Outras fazem uma divisão por categorias – sênior, junior etc., e atribuem um valor. Isso tem muito a ver com a estrutura da organização.

Estimativas por analogias. Nas estimativas por analogia, também chamadas de *estimativas top-down*, usam-se os custos reais de projetos anteriores similares como base para a estimativa do custo do projeto corrente. É frequentemente usada na estimativa dos custos totais do projeto quando existe uma quantidade limitada de informações detalhadas sobre o projeto (por exemplo, nas fases iniciais). As estimativas análogas são uma forma de avaliação especializada.

As estimativas por analogia são geralmente menos dispendiosas que outras técnicas, mas, também, frequentemente menos precisas. São mais confiáveis quando (a) os projetos anteriores são semelhantes de fato e não apenas na aparência (b) os indivíduos ou grupos que estão preparando as estimativas possuem a experiência ou perícia necessária.

Modelo paramétrico. No modelo paramétrico utilizam-se características do projeto (parâmetros) em modelos matemáticos para prever os custos do projeto. Os modelos podem ser simples (as construções residenciais custarão um certo valor por unidade de área construída) ou complexos (um modelo de custos de desenvolvimento de software usa 13 fatores de ajuste com 5 a 7 pontos a serem analisados em cada deles).

Tanto o custo quanto a precisão do modelo paramétrico variam amplamente. Serão provavelmente mais realistas quando (a) as informações históricas utilizadas no desenvolvimento forem precisas, (b) os parâmetros usados no modelo forem prontamente quantificáveis, e (c) o modelo for escalonável (por exemplo, quando ele funcionar bem tanto para grandes projetos quanto para projetos menores).

Estimativas de baixo para cima (Bottom-up). Esta técnica envolve estimar o custo individual das atividades ou dos pacotes de trabalho, depois sumarizá-los ou agregá-los para obter a estimativa total do projeto.

O custo e a precisão das estimativas de baixo para cima são direcionados pelo tamanho e complexidade das atividades individuais ou dos pacotes de trabalho: atividades mais detalhados de trabalho aumentam tanto o custo quanto a precisão de uma estimativa. A equipe de gerência do projeto deve pesar o aumento da precisão contra o custo adicional.

Ferramentas computadorizadas. As ferramentas computadorizadas, tais como softwares de gerência de projeto, planilhas (spreadsheets) e ferramentas de simulação/estatística, são amplamente utilizadas no apoio à estimativa dos custos.

Outros métodos de estimativas de custo. Por exemplo, análises de vendas.

Saídas da Estimativa dos Custos

Estimativas de custo. As estimativas de custo são avaliações quantitativas dos prováveis custos dos recursos requeridos para a implementação das atividades. Podem ser apresentadas detalhadamente ou sumarizadas.

Os custos devem ser estimados para todos os recursos que estarão empenhados no projeto. Isto inclui, mas não está limitado a mão-de-obra, materiais, suprimentos e categorias especiais tais como inflação ou reserva de custo.

As estimativas de custos são geralmente expressas em unidades monetárias (dólar, euros, yen, etc.) para facilitar comparações tanto dentro ou fora dos projetos. Em alguns casos, o estimador pode usar unidades de medidas para estimar custo, tais como dias, junto com custo estimados, geralmente as estimativas de custo incluem considerações apropriadas ao plano de resposta ao risco, assim como planos de contingências para facilitar o controle apropriado da gerência.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E DOS PRODUTOS ACABADOS.

No final de cada exercício, as empresas devem inventariar seus estoques de materiais (matérias primas, materiais de embalagem, etc.), produtos acabados e em elaboração, serviços em andamento e mercadorias para revenda.

Tal inventário deve ser escriturado no "Livro de Registro de Inventário", sendo que devem ser observadas as prescrições fiscais exigidas (ICMS, IPI e Imposto de Renda).

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoque ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração.

O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente.

A empresa que mantiver sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

CONCEITO DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I – apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II – que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III – apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV – que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

EMPRESA QUE MANTÉM SISTEMA INTEGRADO DE CUSTOS COM A CONTABILIDADE

Quando a empresa possui sistema de custos regular, elaborado de acordo com as leis comerciais e conforme procedimentos contábeis normalmente utilizados, os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção. Para isto, a contabilidade deve atender os requisitos anteriormente explanados, além de manter tal sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil.

A base da integração é o controle permanente de estoques, que normalmente é informatizado e permite o acompanhamento diário dos estoques (saldo inicial, compras, saídas e saldo final), tanto físico quanto financeiro.

O plano de contas contábil deverá registrar todos os custos de produção (materiais, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação), transferindo-os aos custos dos produtos, mediante rateio ou planilha, cujos métodos devem ser aplicados uniformemente.

EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES

Para as empresas que não mantém registro permanente de estoque, e, por conseguinte, não têm condições de apurar o inventário físico-financeiro dos mesmos, deve-se atentar para os critérios de avaliação dos estoques seguinte:

1. INSUMOS E MERCADORIAS:

Devem ser avaliadas pelo custo de aquisição mais recente.

2. PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO:

Os estoques deverão ser avaliados de acordo com o seguinte critério (RIR/1999, art. 296):

a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea "b" a seguir;

b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período de apuração.

Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados pelos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade (RIR/1999, art. 297). Essa faculdade é aplicável aos produtores, comerciantes e industriais que lidam com esses produtos.

SERVIÇOS EM ANDAMENTO

Caso a empresa seja de serviços, e na data do balanço esteja com serviços em execução, deverá apurar os respectivos custos de serviços e contabilizá-los como "serviços em andamento" (conta de estoque).

TRATAMENTO DAS PERDAS E ADIÇÕES DE UNIDADES PRODUZIDAS.

Perda:

É o consumo de um bem ou serviço de forma anormal e involuntária. As perdas não podem ser confundidas com as despesas, uma vez que estas representam um sacrifício para se obter receita. A perda não apresenta esforço algum como característica geral da receita.

No entanto , assim como as despesas, as perdas são lançadas diretamente na conta de resultado do período da empresa. As perdas normais de matéria-prima no processo de produção são consideradas custo de produção do período.

Alguns exemplos:
Perdas com incêndio.
Obsoletismo de estoque.
Gasto de mão-de-obra durante período de greve.
Material deteriorado por defeito no equipamento.

A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DA UNIDADE DE ESFORÇO DE PRODUÇÃO NA QUANTIFICAÇÃO DAS PERDAS INTERNAS DA EMPRESA

Introdução

O ambiente onde as empresas encontram-se inseridas está continuamente se modificando. A competição tende a ficar cada vez mais acirrada, e isso vem provocando profundas transformações nos sistemas produtivos das empresas, os quais necessitam de informações dificilmente fornecidas por sistemas de custos tradicionais. Para enfrentar esta situação que se apresenta, é necessário que os sistemas de gestão (planejamento) e de informações gerenciais (controle e avaliação) adaptem-se ao novo ambiente, desenvolvendo-se novos princípios e métodos apropriados ao novo contexto. Os sistemas de gestão desenvolveram-se acentuadamente já há algum tempo, com novos princípios (JIT, TQC, etc) e métodos (Kanban, MRP, ...), e estão praticamente consolidados na maior parte das empresas.

Porém, apesar da grande magnitude destas mudanças, não houve resposta à altura por parte dos sistemas de informações gerenciais, particularmente sistemas de custos, no sentido de se adaptarem à nova realidade.

Entre as informações necessárias para o efetivo auxílio ao controle e avaliação da empresa moderna, sem dúvida a mensuração das perdas e das atividades que não agregam valor aos produtos é das mais importantes, não sendo discutida em sua plenitude pelos usuários dos "novos" sistemas de custos. Com tal informação, é possível visualizar-se o montante despendido no sistema produtivo que não colabora para a fabricação dos produtos, tendo-se condições de priorizar e dirigir esforços de melhoria aos locais onde existe maior potencial de retorno.

Todas as empresas (inclusive de serviços) estão sendo obrigadas a se adaptarem à nova realidade do mercado e a se aperfeiçoarem de forma contínua e eficiente. Uma das principais tarefas da gerência da empresa moderna é, então, a detecção e eliminação das perdas ocorridas durante suas atividades, já que a presente concorrência exige especialização e competência nas atividades da empresa, se esta quiser manter-se no mercado. Neste sentido, um sistema que permita a sistemática identificação e quantificação das perdas de uma empresa, como o proposto neste artigo, é, sem dúvida, útil para auxiliar o processo de análise e melhoria da eficiência interna dos processos produtivos, tornando-se poderosa ferramenta de apoio gerencial.

Trabalho E Perdas

No Sistema Toyota de Produção, os esforços da empresa são separados em trabalho e perdas. O trabalho divide-se em trabalho que agrega valor e trabalho que não agrega valor (Antunes Jr., 1994).

O trabalho que agrega valor, ou trabalho efetivo, compreende as atividades que realmente aumentam o valor, dentro da ótica do consumidor, dos itens que as sofrem, isto é, o produto após a atividade vale mais do que antes. Normalmente, são atividades de transformação, que modificam fisicamente o produto.

O trabalho que não agrega valor, ou trabalho adicional, compreende as atividades que não aumentam o valor do produto, porém provêm suporte para o trabalho efetivo. Nesta classe, encontram-se atividades como preparação de máquinas, manutenção, etc.

As perdas propriamente ditas não só não adicionam valor aos produtos como também não são necessárias ao trabalho efetivo, sendo que, às vezes, até diminuem o valor destes produtos. Nesta categoria situam-se a produção de itens defeituosos, a movimentação desnecessária, a inspeção de qualidade, capacidade ociosa, etc.

Obviamente, a empresa deve concentrar-se em eliminar as perdas e minimizar o trabalho adicional, maximizando o trabalho efetivo, que precisa ser efetuado com a maior eficiência possível. O termo "atividade que não agrega valor" é comumente empregado para designar o conjunto do trabalho adicional e das perdas e será usado com este sentido no decorrer do estudo.

Tipos de Perdas

Shingo classifica as perdas em 7 tipos: *superprodução, transporte, processamento, fabricação de produtos defeituosos, movimento, espera* e *estoque*. (Shingo, 1981).

a) As *perdas por superprodução* referem-se à produção de itens acima do necessário ou antecipadamente. São consideradas como sendo as mais importantes por Taichi Ohno, porque mascaram as outras perdas (Antunes Jr., 1994). De fato, a superprodução aumenta os estoques, o que esconde eventuais (e naturais) imperfeições do processo. Então, este tipo de perda deve ser eliminado completamente, necessitando-se para tanto do aprimoramento do processo, procurando-se obter um fluxo contínuo de materiais, e da redução dos tempos de preparação de equipamentos, conseguindo-se diminuir o tamanho dos lotes processados.

b) *Perdas por transporte* referem-se basicamente às atividades de movimentação de materiais, as quais usualmente não adicionam valor ao produto.1 A meta para este tipo de perda deve ser a completa eliminação, e não apenas a melhoria de processos, através de mecanização ou automatização, por exemplo. Sua redução depende diretamente da reorganização física da fábrica, a qual deve ser conduzida de forma a reduzir ao mínimo possível as necessidades de movimentação de materiais.

c) As *perdas no processamento* propriamente dito correspondem às atividades de transformação desnecessárias para que o produto adquira suas características básicas de qualidade, ou seja, consistem em se trabalhar fazendo peças, detalhes ou transformações desnecessárias ao produto. Evidentemente, uma transformação desnecessária no produto ou a confecção de partes dispensáveis para se conseguirem as funções básicas do artigo constitui-se em perda, por mais eficiente que seja o processo. A eliminação destas deficiências de processo (ou projeto) deve ser completa, e pode ser atingida através de técnicas de análise do valor de produto e de processo.

d) *Perdas por fabricação de produtos defeituosos*, como o nome indica, originam-se na confecção de itens fora das especificações de qualidade. Este tipo de perda é talvez o mais facilmente identificável e mensurável, mas não o menos importante. Na verdade, uma das maiores necessidades da empresa moderna é a busca incessante pela excelência na fabricação e, sem qualidade, não se torna competitivo no mercado moderno. Assim, pode-se dizer que o

combate à perda por fabricação de produtos defeituosos é básico para o controle de outras perdas. O ataque a esta perda deve se embasar na confiabilidade do processo e na rápida detecção e solução de problemas. A denominação escolhida para esta perda neste estudo é perda por produção defeituosa.

e) *Perdas no movimento* relacionam-se à movimentação inútil na consecução das atividades, ou seja, à ineficiência da operação propriamente dita. O nome deriva dos estudos do movimento de Gilbreth, para quem a ineficiência resulta de movimentações desnecessárias no trabalho de transformação. A mensuração desta perda está ligada à obtenção de padrões de desempenho para as operações, e sua eliminação é conseguida com o atingimento dos padrões. O termo ineficiência também designará esta perda neste estudo.

f) *Perdas por espera* são formadas pela capacidade ociosa, quer dizer, por trabalhadores e instalações parados, o que gera custos. Os principais fatores que aumentam esta perda são: elevados tempos de preparação, falta de sincronização da produção e falhas não previstas no sistema produtivo (Antunes Jr., 1994). Portanto, para se evitar esta perda, deve-se principalmente reduzir os tempos de preparação de máquinas, balancear a produção e aumentar a confiabilidade do sistema. Esta perda será denominada perda por ociosidade.

g) A existência de estoques gera as *perdas por estoque*, as quais são os custos financeiros para a manutenção dos estoques, custos de- vidos à obsolescência dos itens estocados e, principalmente, cus- tos de oportunidade pela perda de mercado futuro para a concor- rência com menor "lead time". Empresas devem perseguir a máxi- ma redução possível de seus estoques, os quais causam inúmeros problemas, como já foi comentado anteriormente.

A identificação e quantificação do trabalho efetivo, trabalho adicional e perdas é bastante relevante para a empresa, pois o combate às perdas é subsidiado, obtendo-se melhor aproveitamento dos esforços das empresa. A seguir, é proposta uma sistemática para a mensuração destas perdas através do método da unidade de esforço de produção (UEP), bem como a criação de indicadores para o controle das mesmas.

A Metodologia Proposta

Introdução

Para se ter uma ideia das perdas através do método da UEP, são necessárias algumas modificações na etapa de implantação. Novas informações são exigidas, entre as quais destacam-se a separação entre custos fixos e variáveis para o cálculo dos foto-índices, a diferenciação entre preparação e operação dos postos operativos e a criação de postos de transporte.

O fato do método da UEP trabalhar com postos operativos (produtivos) facilita a mensuração de perdas por produção defeituosa e no movimento. Porém, torna difícil a separação do trabalho que não agrega valor e de perdas por ociosidade. Com mudanças na fase de implantação e novo procedimento na operacionalização, torna-se possível medir tais perdas.

As modificações propostas

Em primeiro lugar, na divisão da fábrica em postos operativos, devem-se criar postos relacionados às atividades de transporte, onde for possível e conveniente, além dos postos produtivos tradicionais.2 O mesmo raciocínio pode ser usado para atividades de manutenção, como proposto por Selig (1993).

Na etapa de determinação dos custos horários (foto-índices), é necessário separar os custos devidos a trabalho que não agrega valor e perdas. Ao mesmo tempo, dividem-se os custos em fixos e variáveis e calculam-se os foto-índices para os modos de preparação e operação dos postos operativos produtivos. Desta forma, os postos operativos dividem-se em produtivos e de transporte, sendo os produtivos classificados em efetivos/perdas e fixos/variáveis.

Na fase de operacionalização do método, as informações exigidas são, para os postos operativos produtivos: o tempo trabalhado em preparação e o tempo trabalhado em operação, além do número de unidades boas, defeituosas e refugadas produzidas. Para os postos operativos de transporte, basta o tempo trabalhado.

O exemplo a seguir detalha os procedimentos para a mensuração das perdas por este método.

Exemplo ilustrativo

A parte produtiva da empresa pode ser dividida, simplificadamente, em 2 postos operativos produtivos (PO1 e PO2) e um de transporte (PT). O transporte é realizado por um funcionário com uma empilhadeira que trabalha 200 horas no mês e movimenta a matériaprima, produtos em processo e produtos acabados. Os postos operativos produtivos são compostos por 5 máquinas e operários semelhantes, o que proporciona capacidade mensal total de 1.000 horas. Na preparação, o operário é auxiliado por um especialista, o qual trabalha 200 h/mês nesta atividade.

Os itens de custos considerados neste exemplo são: mão-de-obra direta (custo fixo e efetivo), mão-de-obra indireta (fixo, adicional), depreciação (fixo, efetivo), manutenção (fixo, adicional), materiais de consumo (variável, efetivo) e energia elétrica (variável, efetivo). Ao nível máximo de atividade, os postos produtivos trabalham 200 horas em preparação e 800 horas em operação e o posto de transporte trabalha 200 horas por mês. Os montantes mensais dos itens de custos e suas distribuições aos postos são apresentados na tabela 1.

Tabela 1 - *Distribuição dos custos (em $) aos postos operativos*.

ITEM DE CUSTO	PO 1		PO 2		PT	
	MONTAN	Prepar.	Oper.	Prepar.	Oper.	Transp.
MOD	20.000,00	1.000,00	4.000,00	3.000,00	12.000,00	-
MOI	14.000,00	2.000,00	4.000,00	2.000,00	4.000,00	2.000,00
Depreciação	24.000,00	1.000,00	4.000,00	3.000,00	12.000,00	4.000,00
Manutenção	11.000,00	1.000,00	4.000,00	1.000,00	4.000,00	1.000,00
Mat. Consumo	23.500,00	1.500,00	6.000,00	3.000,00	12.000,00	1.000,00
En. Elétrica	12.500,00	500,00	2.000,00	2.000,00	8.000,00 -	
TOTAL	105.000,00	7.000,00	24.000,00	14.000,00	52.000,00	8.000,00

Os custos horários (foto-índices) decorrentes são apresentados na tabela 2.

Tabela 2 - *Foto-índices dos postos operativos (em $/h)*.

ITEM DE CUSTO	PO 1		PO 2		PT
	Prepar.	Oper.	Prepar.	Oper.	Transp.
MOD	5,00	5,00	15,00	15,00	-
MOI	10,00	5,00	10,00	5,00	10,00
Depreciação	5,00	5,00	15,00	15,00	20,00
Manutenção	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
Mat. Consumo	7,50	7,50	15,00	15,00	5,00
En. Elétrica	2,50	2,50	10,00	10,00	-
TOTAL	35,00	30,00	70,00	65,00	40,00

O custo do produto-base na época da implantação (foto-custo base) sendo, por exemplo, $5,00, os potenciais produtivos dos postos operativos 1 (preparação e operação), 2 (preparação e operação) e de transporte ficam 7, 6, 14, 13 e 8 UEP/h, respectivamente. A classificação em fixos e variáveis é mostrada na tabela 3.

Tabela 3 - *Potenciais produtivos, classificados em fixos e variáveis (em UEP/h).*

CLASSIFICAÇÃO	PO 1		PO 2		PT
	Prepar.	Oper.	Prepar.	Oper.	Transp.
Fixos	5	4	9	8	7
Variáveis	2	2	5	5	1
TOTAL	7	6	14	13	8

A divisão dos potenciais produtivos dos postos operativos 1 e 2 (operação) em efetivos e adicionais é apresentada na tabela 4.

Tabela 4 - *Potenciais produtivos dos postos operativos produtivos no modo operação,classificados em efetivos e adicionais (em UEP/h).*

CLASSIFICAÇÃO	PO 1 (Oper.)	PO 2 (Oper.)
Efetivos	4	11
Adicionais	2	2
TOTAL	6	13

A empresa fabrica 2 produtos, A e B, em lotes unitários. Os tempos despendidos nos postos por estes produtos são os da tabela 5.

Tabela 5 - *Tempos de passagem pelos postos operativos (em horas).*

PRODUTO	PO1 (Prep.	PO1 (Oper.	PO2 (Prep.	PO2 (Oper.	Transp.
A	0,3	2,0	0,3	0,4	0,3
B	0,3	0,4	0,3	2,0	0,3

Assim, a equivalente do produto A é 25,9 UEP (0,3x7 + 2,0x6 + 0,3x14 + 0,4x13 + 0,3x8) e a do produto B é 37,1 UEP (0,3x7 + 0,4x6 + 0,3x14 + 2x13 + 0,3x8). Estes resultados estão resumidos na tabela 6.

Tabela 6 - *Equivalentes dos produtos em UEP.*

PRODUTO	PO1 (Prep	PO1 (Oper	PO2 (Prep	PO2 (Oper	Transp.	TOTAL
A	2,1	12,0	4,2	5,2	2,4	25,9
B	2,1	2,4	4,2	26,0	2,4	37,1

Num determinado período, o custo de transformação total foi $102.150,003 e tem-se as seguintes informações:

Tabela 7 - *Informações sobre as atividades da empresa num dado período.*

INFORMACÕES	PO 1		PO2		PT
	Prepar.	Oper.	Prepar.	Oper.	Transp.
Tempo disponível (horas)	200	800	200	800	200
Tempo trabalhado (horas)	150	750	160	770	180
Potencial produtivo (UEP/h)	7	6	14	13	8
Produção possível (UEP)	1050	4500	2240	10010	1440
Produção realizada (UEP) (1)	-	4320	-	9360	-
Produção retrabalhada (UEP) (2)	-	84	-	286	-
Produção refugada (UEP) (3)	-	48	-	270,4	-

(1) 300 produtos A e 300 produtos B.
(2) 5 produtos A e 10 produtos B.
(3) 2 produtos A e 10 produtos B.

Neste mês, as perdas por produção defeituosa equivalem a 688,4 UEP (84 + 48 + 286 + 270,4). A ineficiência (perdas no movimento) equivale a 48 UEP (4500 - 4320 - 84 - 48) no posto operativo 1 e a 93,6 UEP (10010 - 9360 - 286 - 270,4) no posto operativo 2, perfazendo 141,6 UEP.

Das 4320 UEP produzidas no posto operativo 1, 1440 UEP são trabalho adicional e 2880 UEP são trabalho efetivo. No posto 2, com 9360 UEP produzidas, 1440 UEP são trabalho adicional e 7920 UEP são trabalho efetivo. No total, foram produzidas 10800 UEP efetivas e 2880 UEP adicionais. A estas, deve-se somar a preparação de equipamentos (1050 + 2240) e as despesas de estrutura, não consideradas neste exemplo.

As perdas por transporte equivalem a 1440 UEP (tabela 7). Finalmente, a ociosidade do período foi 50 h (200 - 150) na preparação e 50 h (800 - 750) na operação do posto operativo 1, 40 h (200 - 160) na preparação e 30 h (800 - 770) na operação do posto operativo 2 e 20 h (200 - 180) no posto de transporte. Em termos de custeio, isto significa que UEPs fixas deixaram de ser produzidas, pois as UEPs variáveis não produzidas não provocam custos. Portanto, deve-se adicionar as UEPs que deixaram de ser produzidas neste período, cujo cálculo encontra-se na tabela 8.

Tabela 8 - *UEPs não produzidas por ociosidade.*

	PO 1		PO 2		PT	TOTAL
.	Prepar	Oper.	Prepar	Oper.	Transp	
Tempo ocioso (horas)	50	50	40	30	20	190
Potencial prod. fixo (UEP/h)	5	4	9	8	7	-
Produção não realizada (UEP	250	200	360	240	140	1190

Então, 1190 UEP são relativas à perda por ociosidade. Para o cálculo do valor monetário da UEP, deve-se dividir os custos totais de transformação ($102.150,00) pela produção total, incluindo a ociosidade e ineficiência, 20.430 UEP (1050 + 4500 + 2240 + 10010 + 1440 + 1190), o que resulta em $5,00/UEP. A tabela 9 resume os resultados obtidos.

Tabela 9 - *Trabalho efetivo e perdas do período.*							
.	PO 1		PO 2		PT	TOTAL	
Prepar	Oper.	Prepar	Oper.	Transp	UEP $		
Trabalho efetivo	-	2880,0	-	7920,0	-	10.800,0	54.000,00
Trabalho adicional	1050,0	1440,0	2240,0	1440,0	-	6.170,0	30.850,00
Perdas por transporte	-	-	-	-	1440,0	1.440,0	7.200,00
Perdas por espera	250,0	200,0	360,0	240,0	140,0	1.190,0	5.950,00
Produção defeituosa	-	132,0	-	556,4	-	688,4	3.442,00
Perdas no movimento	-	48,0	-	93,6	-	141,6	708,00
TOTAL	1300,0	4700,0	2600,0	10250,0	1580,0	20.430,0	102.150,00

É preciso lembrar que o cálculo dos potenciais produtivos é feito apenas uma vez, na etapa de implantação do método. A relação entre os custos fixos e variáveis e entre o trabalho efetivo e as perdas podem se modificar com o passar do tempo, principalmente em um ambiente de constante redução das perdas. Assim, alguns valores serão meras suposições baseadas em dados históricos. Por este motivo, os valores devem ser revistos, pelo menos anualmente.

A mensuração das perdas

Empregando-se o procedimento apresentado, a quantificação de algumas perdas torna-se possível. Primeiramente, ressalta-se o trabalho efetivo, que agrega valor aos produtos, o qual é obtido através da soma dos trabalhos efetivos dos postos operativos produtivos. O trabalho adicional pode ser obtido pela adição dos valores alocados aos postos operativos e na preparação. A respeito das perdas propriamente ditas, as perdas por espera, geradas pela capacidade ociosa, são levantadas para cada posto, sendo que a soma dos valores fornece bom indicativo da ociosidade na empresa. As perdas por produção defeituosa também encontram-se determinadas nos postos operativos. Deve-se tomar o cuidado de, no caso de produtos refugados, isto é, que não podem mais ser processados, adicionar-se o valor dos materiais e processamentos anteriores perdidos, quando for o caso. Na hipótese de haver valor residual, este deve ser subtraído do valor perdido. Perdas por transporte são obtidas através dos postos de transporte e as perdas no movimento nada mais são do que a soma das ineficiências dos postos operativos. A mensuração das perdas no processamento depende basicamente de um padrão técnico e sua mensuração é trabalhosa e complicada, não sendo vantajosa, pois depende de muitas considerações e perde muito em objetividade. As perdas por superprodução e estoque também não são medidas pela sistemática apresentada. Para tais perdas, acredita-se que o melhor meio de medição seja através dos estoques na empresa: quanto menores os estoques, menores as perdas. É possível o levantamento do custo de manutenção de estoques e os encargos financeiros correspondentes. Porém, acredita-se que o principal custo seja o de oportunidade, o qual não pode ser medido com confiabilidade. Desta forma, com os procedimentos propostos, tem-se periodicamente mensuradas as perdas por espera, perdas por transporte, perdas no movimento e perdas por produção defeituosa, além dos trabalhos efetivo e adicional. Neste capítulo, discutem-se possíveis abordagens para análise e ações a serem tomadas em cima destes resultados disponíveis.

Mais especificamente, são criados

INDICADORES DE PERDAS

Com os resultados obtidos pela sistemática descrita anteriormente, há condições de se criar indicadores que fornecem um quadro das perdas da empresa, a fim de facilitar a análise, e discute-se a possibilidade do uso dos resultados para o planejamento e o processo de melhoria contínua da empresa. Para a confecção destes indicadores, deve-se ter em mente a saída típica do sistema para a mensuração das perdas, como a apresentada na tabela 9. Com base nestas informações, pode-se sistematizar as análises, relativizando-se os valores pelo total, com a criação dos seguintes indicadores de perdas:

Parcela Efetiva (PE)

A parcela efetiva corresponde à proporção do trabalho efetivo dentro do total despendido:

$$PE = \frac{\text{Trabalho Efetivo}}{\text{Total}}$$

Este índice pode variar de 0 a 1 (0 a 100%), embora não deva estar próximo de 0 em situações reais. Representa o percentual dos gastos do período devido ao trabalho que realmente agregou valor aos produtos. O ideal é que esta parcela seja a mais alta possível, próxima dos 100%. No exemplo, a parcela efetiva (total) é 0,529 (10800/20430), ou 52,9%.

Parcela Adicional (PA)

A parcela adicional representa a parte do total que corresponde ao trabalho adicional:

$$PA = \frac{\text{Trabalho Adicional}}{\text{Total}}$$

Este indicador teoricamente pode variar de 0 a 1. Porém, na prática não deve situar-se próximo a 1. Ele mostra a proporção do montante despendido composta pelo trabalho que suporta as atividades de transformação. Embora provavelmente não se consiga reduzir a zero esta parcela, deve-se procurar minimizá-la. No exemplo, a parcela adicional (total) é 0,302 (6170/20430), ou 30,2%.

Parcela de Perdas (PP)

A parcela de perdas é formada pelas perdas, relativizadas pelo total:

$$PP = \frac{\text{Perdas}}{\text{Total}}$$

Neste índice, é informado o percentual dos gastos do período despendidos em esforços que, além de não agregar valor aos produtos, também não são necessários para o suporte ao trabalho efetivo. O objetivo, quanto a esta parcela, é sua eliminação. No exemplo, a parcela de perdas (total) é 0,169 (3460/20430), ou 16,9%. Esta parcela pode ser dividida nas 4 a seguir.

Parcela das Perdas por Espera, ou Ociosidade (OC)

Formada pela divisão das perdas por espera (ociosidade) pelo total, representa a ociosidade do sistema produtivo, em termos percentuais.

$$OC = \frac{\text{Perdas por Espera}}{\text{Total}}$$

No exemplo, a parcela das perdas por ociosidade (total) equivale a 0,058 (1190/20430), ou 5,8%.

Parcela das Perdas no Movimento, ou Ineficiência (IN)

É calculada relativizando-se a ineficiência pelo total.

$$IN = \frac{\text{Perdas no Movimento}}{\text{Total}}$$

No exemplo, este índice equivale a 0,007 (141,6/20430), ou 0,7%.

Parcela das Perdas por Transporte (TR)

Obtida dividindo-se as perdas por transporte pelo total dos gastos.

$$TR = \frac{\text{Perdas por Transporte}}{\text{Total}}$$

A parcela das perdas por transporte (total) vale 0,070 (1440/20430), ou 7,0%, no exemplo apresentado.

4.7) Parcela das Perdas por Produção Defeituosa (PD)

Este índice é a produção defeituosa do período, em termos monetários, relativizada pelo total.

$$PD = \frac{\text{Perdas por Produção Defeituosa}}{\text{Total}}$$

Com os dados da tabela 9, chega-se a uma parcela das perdas por produção defeituosa (total) de 0,034 (688,4/20430), ou 3,4%.

Estes resultados são sintetizados na tabela 10.

Tabela 10 - *Indicadores de perdas do período.*

	PO 1		PO 2		PT	TOTAL
	Prepar	Oper.	Prepar	Oper.	Transp.	
Trabalho efetivo	-	61,3%	-	77,3%	-	52,9%
Trabalho adicional	80,8%	30,6%	86,2%	14,0%	-	30,2%
Perdas por transporte	-	-	-	-	91,1%	7,0%
Perdas por espera	19,2%	4,3%	13,8%	2,3%	8,9%	5,8%
Produção defeituosa	-	2,8%	-	5,4%	-	3,4%
Perdas no movimento	-	1,0%	-	0,9%	-	0,7%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Análise Dos Indicadores

A primeira análise que pode ser feita é a constatação das participações relativas do trabalho efetivo, trabalho adicional e perdas nos gastos totais do período, verificando-se facilmente que a soma das parcelas efetiva, adicional e de perdas é igual a 100%.8 Quanto aos valores das parcelas, espera-se que a parcela efetiva seja a máxima possível e que as outras duas situem-se no mínimo possível. A configuração ideal é que a parcela efetiva equivalha a 1, com as parcelas adicional e de perdas sendo 0.

Uma parcela adicional alta indica que pode ser relevante o estudo do trabalho que suporta as atividades de transformação (*setup*, inspeções, manutenção, PCP, ...), no sentido de racionalizá-lo. Neste caso, a parcela adicional pode inclusive ser subdividida em seus componentes principais, à semelhança do que foi feito com a parcela de perdas. A redução desta parcela é feita pela análise e melhoria de cada atividade de apoio, tendo-se em mente que dificilmente se vai eliminar totalmente este tipo de trabalho. O ataque às perdas, ao contrário, deve visar sua completa eliminação, pois estes esforços, representados pela parcela de perdas não suportam atividades de transformação e muito menos agregam valor aos produtos.

Ressalta-se que a redução do trabalho adicional e eliminação das perdas provavelmente exijam alterações profundas no processo produtivo, sendo necessários estudos de engenharia e modificações a nível de chão-de-fábrica. Além disto, as ações para combate às perdas muitas vezes confundem-se com ações para a redução do trabalho adicional. Por exemplo, para se conseguir implementar uma diminuição das perdas por estoque, é necessária a redução das preparações de equipamentos, entre outras medidas.

A parcela de perdas foi subdividida em 4: perdas por espera (ociosidade), perdas no movimento (ineficiência), perdas por transporte e perdas por produção defeituosa. A soma destas parcelas corresponde à parcela de perdas.

Caso a parcela de perdas por espera seja alta, verifica-se que existe ociosidade na empresa. Possíveis causas desta perda são: desbalanceamento ou mau dimensionamento dos processos, falta de confiabilidade do sistema produtivo ou dos fornecedores, causando paradas na fábrica, ou diminuição ocasional da demanda. Uma parcela das perdas no movimento relevante indica que os padrões de eficiência não estão sendo atingidos, possivelmente por causa de falta de motivação ou de condições de trabalho. Então, a principal ação deveria ser no sentido de se melhorar o desempenho dos funcionários. A parcela das perdas por transporte relaciona-se com as atividades de transportes, as quais normalmente podem ser eliminadas, sendo necessária a reorganização física da fábrica, com a minimização das distâncias e a racionalização do fluxo produtivo. A parcela das perdas por produção defeituosa deve ser baixa, idealmente sendo zero. Caso seja significativa, tem-se indícios de que o processo não se encontra sob controle e/ou que não se está detectando e combatendo rapidamente eventuais problemas na fábrica.

Apesar de se ter considerado apenas estas 4 perdas, não se pode esquecer que há 3 perdas não medidas pelo sistema proposto (perdas por superprodução, perdas no processamento e por estoque), as quais também devem ser eliminadas, pois podem ser tão ou mais importantes que as outras. Perdas por superprodução e por estoque são muito nocivas à empresa porque, além de incorrerem em custos de manutenção, de obsolescência e encargos financeiros, os estoques aumentam o *lead time* dos produtos, o que causa desvantagem frente à concorrência mais ágil em atender os cliente, sendo particularmente pior em situações onde o ciclo de vida dos produtos é baixo. Para a redução destes tipos de perdas, deve-se primeiramente otimizar atividades auxiliares, como a preparação de equipamentos e manutenção, e produtivas, aumentando a confiabilidade do processo. Assim, criam-se condições propícias a um fluxo contínuo de materiais em pequenos lotes de fabricação.

As perdas no processamento são combatidas com o uso de técnicas como a análise do valor, podendo esta ser guiada por um custo alvo para o produto e/ou o processo. Tais perdas estão intimamente ligadas aos produtos e devem ser analisadas já na fase de projeto. O sistema proposto ocupa-se principalmente do processo na fase de fabricação dos produtos e as perdas no processamento já devem estar sob controle quando de sua operacionalização.

COMENTÁRIOS FINAIS

Os indicadores apresentados podem ser acompanhados no tempo com o intuito de se ter ideia da evolução do processo de redução das perdas, possibilitando retorno sobre resultados de ações para combate às perdas, bem como informando onde se fazem mais necessários esforços neste sentido.

Pode-se constatar que, às vezes, o ataque a uma perda provoca também a redução de outra perda. Por exemplo, a redução da movimentação de materiais, necessária à eliminação das perdas por transporte, pode também levar à diminuição das perdas por produção defeituosa, já que há menor probabilidade de avarias no transporte. Por outro lado, às vezes ocorre que a redução de uma perda leva a um aumento de outra. Por exemplo, a diminuição de inspeções de qualidade, visando reduzir o trabalho adicional, pode ocasionar o acréscimo das perdas por produção defeituosa.

O acompanhamento dos indicadores, além de auxiliar no controle, pode igualmente auxiliar no planejamento, com a fixação de metas de perdas para períodos futuros, subsidiando inclusive a determinação do custo-alvo para os produtos e/ou atividades e colaborando, assim, com o processo de melhoria contínua da empresa.

Finalmente, os indicadores foram criados considerando-se a saída dos procedimentos propostos e com o objetivo de facilitar a análise. Nada impede que a análise seja feita diretamente com base nas próprias mensurações das perdas ou que outros indicadores possam vir a ser implantados. Além disto, as análises e utilizações do sistema podem ser efetuadas para a empresa como um todo ou serem particularizadas para cada atividade ou setor relevante. Antonio Cezar Bornia

CUSTEIO DA PRODUÇÃO CONJUNTA.

Como calcular os custos na produção conjunta

Utilização

A produção conjunta é um processo de produção que gera dois ou mais produtos simultaneamente. Um processo de produção pode render co-produtos e subprodutos (materiais residuais).

É possível calcular os custos de tais produtos por meio de um cálculo de custos do material não relacionado à ordem. Os co-produtos são avaliados de maneira diferente, dependendo de serem co-produtos ou subprodutos.

Pré-requisitos

Os pré-requisitos para a produção conjunta são atendidos nos dados mestre (mestre de materiais e lista técnica):

- Para co-produtos, o código *Co-produto* é definido no mestre de materiais.
- Na lista técnica do co-produto principal, os subprodutos são representados como itens com valores negativos. O código *Co-produto* também é definido para os co-produtos na lista técnica do co-produto principal.

Conjunto de funções

Os custos de co-produtos são calculados por meio de **versões de produção**.

Essas versões são processadas e armazenadas na visão de cálculo de custos do mestre de materiais.

Para obter mais informações, consultar Controle da estrutura quantitativa na produção conjunta.

A maneira como os custos são calculados depende se o produto é um co-produto ou um subproduto. Os custos para co-produtos são calculados por meio do método de repartição e para subprodutos é usado o método do valor residual. Entretanto, é necessário observar que os co-produtos designados como co-produtos de preço fixo são avaliados de acordo com o método do valor residual.

Os custos de **co-produtos** e **subprodutos de preço fixo** são subtraídos dos custos globais. Se for usada uma tarifa do mestre de materiais, esse valor pode ser controlado em um único elemento de custo. Se um co-produto ou subproduto de preço fixo tiver seu próprio cálculo de custos, a estratificação de custos do cálculo de custos é considerada quando os custos são deduzidos dos custos globais. No processo, os custos em um elemento de custo são deduzidos dos custos globais no elemento de custo ao qual pertence.

Após os custos para subprodutos e para co-produtos de preço fixo terem sido considerados, os custos globais do processo de produção são repartidos para todos os elementos de custo para os **co-produtos**. Os coeficientes de equivalência são usados para o processo de repartição. Um esquema de repartição fica disponível para repartir os custos. Cada versão de produção pode ter seu próprio esquema de repartição. O esquema de repartição é atualizado na visão de cálculo de custos, no mestre de materiais.

É criada uma estratificação de custos para cada co-produto avaliado de um processo de produção. A estratificação de custos é criada quando o esquema de repartição é aplicado aos custos globais do processo.

O sistema também cria uma especificação do item e uma lista técnica multinível avaliada. Quando o resultado do cálculo de custos de um co-produto é exibido, os outros co-produtos são representados como linhas individuais com a categoria de item A. Nesses itens de categoria A, a quantidade produzida do co-produto tem uma quantidade negativa e um valor negativo. O valor negativo é igual à parte do custo do co-produto que foi calculada pelo esquema de repartição. Os subprodutos são exibidos como itens de categoria M, também com quantidades e valores negativos.

Para obter mais informações, consultar as seguintes seções no *Sistema de informação de controlling de custos do produto* da Biblioteca SAP:

Para avaliar o co-produto por meio da receita de um material de processo, é necessário criar uma visão de cálculo de custos para o material de processo. Para **materiais de processo** (tipo de material PROC), as informações são gravadas na visão de cálculo de custos do mestre de materiais a ser usada durante o cálculo de custos dos co-produtos:

- Para a aplicação de custos indiretos aos co-produtos, usa-se o grupo de custos indiretos do mestre de materiais do material de processo. (Os grupos de custos indiretos no mestre de materiais do co-produto não estão incluídos neste caso).
- O tamanho do lote para cálculo de custos do material de processo é usado quando se calculam os custos dos co-produtos.

PRODUÇÃO CONJUNTA NO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Utilização

O Sistema de informação fornece algumas opções de avaliação especiais para *produção conjunta.*

Conjunto de funções

Planejamento de custos do produto

Especificação do item

As especificações do item oferecem duas formas diferentes de exibição com a produção conjunta. É possível alternar entre a visão do processo e a visão do produto no relatório. Enquanto a visão do produto mostra apenas os custos do co-produto, a visão do processo fornece informações sobre os custos dos co-produtos, bem como uma síntese dos custos totais do processo de produção. Os co-produtos são exibidos na categoria do item A com quantidades e valores negativos. O valor negativo é o montante de custos do co-produto que foi calculado por meio do esquema de repartição. Os subprodutos e os co-produtos de preço fixo que ocorrem como parte do processo de fabricação são identificados na especificação do item (do mesmo modo que os materiais usados) com a *categoria de item M.* O valor e a quantidade desses itens, no entanto, são negativos, como os itens da produção conjunta.

Contabilidade de objetos de custo

As ordens de produção usadas para a produção de co-produtos contêm co-produtos nos itens da ordem

Compactação por meio de hierarquias de compactação

Para ordens com itens que contêm custos e receitas, *a compactação que usa hierarquias de compactação* agrega apenas os valores encontrados nos itens. Valores encontrados no cabeçalho da ordem não são compactados. Portanto, é necessário executar a função *Liquidação prévia de co-produtos, pós-processamento* antes de iniciar uma execução de obtenção de dados.

Seleção de ordem

Na seleção de ordem existe a opção de selecionar se forem marcadas todas as ordens, somente as ordens com itens, ou somente ordens sem itens. Para que a seleção seja dependente do status da ordem, podem ser criados esquemas de seleção de status separados para os itens do cabeçalho ou da ordem, respectivamente.

Relatórios detalhados

Ao usar diferentes relatórios detalhados (como o item da ordem) com produção conjunta, pode-se executar análise no nível da ordem de produção ou, como alternativa, no nível de um único co-produto. Desse modo, pode-se analisar os custos de todo o processo de produção conjunta ou os custos de produção de um único co-produto, dependendo das necessidades.

Para visualizar os valores da ordem no nível de um único co-produto, é necessário exibir o campo **Item** na tela de seleção do relatório detalhado específico. **Depois de entrar um número de ordem** na tela de seleção do relatório, selecionar *Opções ® Itens de ordem ® ON/OFF.* Entrar o número do item da ordem para abrir o relatório. O relatório contém uma síntese dos custos dos co-produtos atribuídos ao item da ordem marcado.

Colocar um asterisco (*) no campo **Item** ou deixá-lo vazio para exibir os dados acumulados do cabeçalho da ordem e os itens da ordem no relatório. Isso pode ser útil para exibir o crédito e o débito planejados de toda a ordem (ou seja, todos os co-produtos compactados). O *Crédito* exibido no relatório corresponde ao crédito para os itens da ordem resultantes do fornecimento do co-produto ao estoque.

Se um relatório de custo for aberto a partir do registro mestre de uma ordem de produção, o relatório é exibido como se o campo **Item** fosse exibido, mas deixado vazio (como descrito acima).

Por outro lado, se for aberto um relatório detalhado de uma ordem de produção com co-produtos **sem** exibir o campo **Item** na tela de seleção, são somente exibidos os dados que estejam realmente no cabeçalho da ordem. Consequentemente, em um relatório de planejamento pode-se ver

os débitos planejados que resultaram do cálculo preliminar de custos da ordem. Em *Crédito planejado*, pode-se ver o crédito que resultou da distribuição dos custos nos itens da ordem. Nesta apresentação, o saldo da ordem é sempre zero.

Gráfico hierárquico

Pode-se usar o relatório *Gráfico hierárquico* para verificar a que item da ordem o co-produto a ser analisado está atribuído. O relatório exibe, em formato hierárquico, todos os itens que pertencem a uma ordem de produção, bem como o nome do co-produto. Além disso, pode-se exibir os dados planejados, teóricos e reais, bem como quantidades planejadas e reais para as ordens ou acumuladas para toda a campanha.

Pode-se abrir o gráfico hierárquico em uma tela de seleção do relatório detalhado, se o campo **Item** já estiver exibido, de acordo com o procedimento descrito acima. Para sair do gráfico hierárquico, marcar o símbolo *Síntese.*

Observar que é necessário executar a função *Liquidação prévia de co-produtos, trabalho de acabamento* antes de executar o encerramento do período. Isto é necessário para garantir que todos os custos reais relevantes do cabeçalho da ordem sejam distribuídos para os itens da ordem e, portanto, sejam considerados durante as atividades de encerramento do período e análise subsequente. http://help.sap.com

CO-PRODUTOS, SUBPRODUTOS E SUCATAS: CONCEITO, CÁLCULO E TRATAMENTO CONTÁBIL.

Em uma atividade produtiva com a forma de produção utilizada pode-se identificar facilmente os produtos fabricados, e custos indiretos de fabricação podem ser atribuídos aos produtos através de um critério de rateio. Entretanto, existem processos de fabricação que há uma série de custos que não são facilmente atribuídos aos produtos. É o caso em que no fluxo comum do processos produtivos são destacados mais de uma espécie ou qualidade de produto. Os produtos resultantes da **produção conjunta** são denominados co-produto, subproduto ou sucata conforme a importância das suas vendas para a empresa.

Tipos

- **Co-produtos** são os produtos de um processo de produção conjunta, cujo faturamento é considerado significativo para a empresa, também chamando de *produtos principais*.Ex: Os diferentes tipos de carnes resultante do abate do gado de corte no frigorífico.
- **Subprodutos** são os produtos de um processo de produção conjunta com menos importância em relação ao faturamento. O que diferencia os subprodutos das sucatas é que aqueles têm condição de comercialização, ou seja, sua venda é praticamente certa, mas seu faturamento é insignificante. Ex: nos frigoríficos são subprodutos os ossos, os chifres e os cascos do boi.
- **Sucatas** (ou resíduos ou sobras) são os produtos derivados da produção (seja conjunta ou não) que não têm mercado certo.

CUSTOS CONJUNTOS

Com o desenvolvimento das atividades empresariais, é cada vez mais comum a existência de companhias que utilizam o mesmo complexo industrial para a produção de diversos co-produtos ou subprodutos, muitas vezes com a utilização das mesmas matérias-primas, máquinas e mão-de-obra.

Esse fenômeno ocorre principalmente nos seguintes setores industriais: químico e petroquímico, refinarias de petróleo, farmacêutico, usinas de processamento de produtos agrícolas, setor alimentício, metalúrgico, mineração, fertilizantes etc.

A utilização da mesma planta industrial – ou parte dela – tem representado um grande desafio para os gestores das organizações, para os profissionais da contabilidade de custos gerencial e fiscal, bem como para os fiscais e auditores.

Sem dúvida, nos modernos ambientes industriais verticalizados, tornam-se significativamente mais complexas e desafiadoras as atividades envolvendo a apuração dos custos de produção de cada produto – ou linha de produto – para fins de avaliação de estoque, auxílio na determinação dos preços de vendas, análise das margens de lucratividade, do ponto de equilíbrio, fixação dos preços de transferências internas para análise do desempenho divisional etc.

Conceitos

Produção em conjunto: entende-se por produção em conjunto a fabricação de diversos produtos a partir de uma mesma matéria-prima, comum a todos os produtos acabados. Por exemplo, uma refinaria de petróleo e derivados inicia seu processo produtivo com a utilização do petróleo bruto, sua matéria-prima básica.

A partir de certo ponto do processo produtivo – o chamado ponto de separação -, cessa o processamento em conjunto, iniciando, então, a produção independente de diversos produtos derivados, como gasolina, querosene, óleo diesel, graxas, óleos e resinas lubrificantes, emulsão asfáltica, thiner, benzina, GLP etc.

A ocorrência da produção em conjunto é mais comum nas empresas de produção contínua. Podem ocorrer, também, nas empresas que produzem por encomenda. Por exemplo, nas produtoras de móveis de madeira por encomenda, que, a partir de um único lote de toras, podem fabricar peças de diferentes tipos e qualidade.

Ponto de separação: É o ponto – ou etapa – do processo produtivo no qual cessa o processamento industrial em conjunto.

A partir do ponto de separação, os derivados podem ser vendidos no estado de bruto ou submetidos a outros processos específicos de industrialização.

Por exemplo, em uma refinaria, a gasolina derivada do refino do petróleo bruto pode ser vendida no estado ou ser novamente industrializada, para a obtenção de combustíveis especiais para aeronaves, embarcações e veículos especiais.

Custos Conjunto: São os custos de produção – matérias-primas, mão-de-obra, depreciação e outros custos indiretos – ocorridos do início até o ponto de separação dos processos em conjunto.

Classificação dos produtos

Dependendo do tipo de indústria, os produtos surgidos de uma mesma matéria-prima podem ser classificados em:

Co-produtos: são os próprios produtos principais, que contribuem substancialmente para o faturamento total da empresa, gerados a partir de uma mesma matéria-prima.

De um mesmo lote de toras de madeira de lei, uma serraria pode produzir diversos co-produtos, como vigas, pranchas, ripas, portas, rodapés, caibros, sarrafos, tacos, batentes, vigas etc.

De um mesmo lote de resinas de PVC, uma indústria de plásticos pode gerar canos, tubos, conexões, caixas etc.

Subprodutos: produtos que surgem naturalmente do processo de produção dos co-produtos. São, normalmente, vendidos, mas seu faturamento é quase sempre irrelevante em relação ao faturamento total da empresa.

O surgimento dos subprodutos decorre da evolução tecnológica dos processos produtivos, que permite o aproveitamento, em nível comercial, de parte das sobras ocorridas na produção. Por exemplo, o vinhoto resultante do processamento da cana-de-açúcar nas usinas, era, até recentemente, considerado como um lixo poluente dos rios e lagos. Atualmente, as usinas já estão reaproveitando comercialmente tais resíduos para a fabricação de fertilizantes.

Um outro exemplo: as sobras nos frigoríficos, que até recentemente eram incineradas ou jogadas no lixo, agora são exploradas comercialmente para a fabricação de ração animal.

Devido a essa característica de pequena participação nas receitas da empresa e também ao fato de se originarem de desperdícios, deixam de ser considerados produtos propriamente ditos. Se o fossem, precisariam receber uma parcela dos custos da produção. Mas isso pode provocar até

situações ridículas, como a de custearmos aparas, limalhas, serragens etc.; torna-se então preferível a adoção do critério de nada lhes ser atribuído.

Surge daí o problema de como avaliarmos esses estoques de subprodutos e de como contabilizarmos suas vendas. O procedimento mais correto é o de considerarmos a receita originada de sua venda como redução do custo de produção da empresa. Como pode ocorrer de o subproduto surgido num período só ser vendido em um período seguinte, há a necessidade de se proceder um acerto para que dos custos de um exercício não seja deduzida a venda de itens originados em exercício anterior. Deveria o subproduto surgido em cada período ser sempre considerado como redução do custo de produção desse mesmo período.

A técnica é, portanto, de se proceder a essa redução, considerando-se o valor de venda como a própria medida do montante do estoque do subproduto. Por exemplo, se os Custos de Produção de um período forem de $17.000.000 e surgirem nele 460 kgs de subprodutos cujo valor de venda é de $46.000, faremos o seguinte lançamento:

Débito: Estoques de Subprodutos
Crédito: Custos de Produção $46.000

Por conseguinte, quando o subproduto for vendido, haverá apenas a troca de um item estocado por um ativo monetário; só aparecerá resultado (lucro ou prejuízo) na venda se a negociação for por valor diferente dos $46.000, mas normalmente essa diferença é pequeníssima. Mesmo porque, se o valor começar a flutuar muito, o melhor é não mais tratar o item como subproduto, e sim como sucata.

Sucatas: também conhecidas como sobras, pedaços, resíduos e aparas. Tratam-se de produtos que podem ou não surgir do processo de produção normal, assim como podem ser compostos de co-produtos ou subprodutos rejeitados, ou mesmo de um lote de materiais reprovados pelo controle de qualidade. Na maioria das vezes, as sucatas fazem parte do processo produtivo e não há como evitá-las.

Exemplo de sobras de matérias-primas: uma editora de livros utiliza bobinas de 500 quilos, de acordo com as especificações de suas impressora. No entanto, o volume de livros programado para a utilização do papel contido em determinada bobina irá consumir apenas 480 quilos de papel. Por problema de programação das máquinas, torna-se inviável, técnica e economicamente falando, o reaproveitamento da sobra de 20 quilos que ocorrerá nessa bobina. Portanto, essa sobra de 20 quilos será considerada como aparas de papel, e como tal será vendida para os sucateiros ou para as gráficas de menor porte.

Outro exemplo de aparas: uma indústria metalúrgica utiliza, em seu processo produtivo, chapas de aço de 0,60 cm por 1,0 m, da qual aproveita apenas 0,50 cm por 0,90 no corte e prensagem das peças. Evidentemente, em cada chapa ocorrerá uma perda inevitável, que será controlada como aparas de metal.

Assim, podemos afirmar que sucatas são aqueles itens cuja venda á esporádica e realizada por valor não previsível na data em que surgem na produção. Por isso, não só não recebem custos, como também não têm sua eventual receita considerada como diminuição dos custos de produção. Mesmo que existam em quantidade razoáveis na empresa, não aparecem como estoque na Contabilidade. Quando ocorrer sua venda, têm sua receita considerada como Outras Receitas Operacionais.

As sucatas, que podem ou não ser decorrência normal do processo de produção, não tem valor de venda ou condições de negociabilidade boas. Os Co-produtos são os próprios produtos principais, só que assim chamados porque nascidos de uma mesma matéria-prima. São os que substancialmente respondem pelo faturamento da empresa.

Para a Contabilidade, as Sucatas não recebem atribuição de nenhum custo, mesmo que elas sejam inerentes ao processo e surjam como itens normais em uma produção contínua, exatamente pelos problemas relativos a sua potencialidade de obtenção de receita. Quando são vendidas, têm suas receitas registradas como Rendas Eventuais em Outras Receitas Operacionais. Até que sejam negociadas, permanecem fora da Contabilidade.

Apropriação dos Custos Conjuntos aos Co-Produtos

Comprado o boi por um preço, digamos de $46,00 por arroba (15 kg), quanto atribuir desse custo mais os decorrentes da matança e do corte a cada tipo de co-produto? Quanto é o custo por quilo do filé, de alcatra, das vísceras, dos pés etc.? Comprado o petróleo, quanto ratear de seu custo mais o do processamento para cada co-produto?

Esse problema é mais difícil de ser resolvido que o da apropriação dos Custos Indiretos aos diversos produtos elaborados. Para estes existem alguns critérios que, apesar de conterem certa arbitrariedade, implicam o uso de algum tipo de análise quanto ao relacionamento entre custos e produtos, como horas-máquinas, valor da mão-de-obra direta, tempo total de execução etc. Se tivéssemos, por exemplo, milho, de que forma efetuar a divisão, se todos os co-produtos podem surgir em função da passagem da matéria-prima por um único setor da fábrica? Vamos efetuá-la por tempo? Ou pelo mesmo valor por quilo produzido? Basta lembrar que, se em vez de milho, tivéssemos boi, teríamos o mesmo custo por quilo para o filé e para as vísceras, podendo até ocorrer de o preço de venda ser inferior ao custo. Vamos então alocar por preço de venda? Esse critério (o mais utilizado, diga-se de passagem) seria justo se fosse verdadeira a ideia de que o item de mais alto valor é o que custo mais; mas isso não é verdade, já que preço tende a ser mais função de demanda e oferta de que custo de produção.

Enfim, quaisquer que sejam os critérios de alocação, pode-se sempre dizer que são muito mais arbitrários do que aqueles vistos até agora em termos de rateios de Custos Indiretos. E neste rateio dos Custos Conjuntos entram até os custos diretos (matéria-prima e mão-de-obra direta, principalmente).

Do ponto de vista administrativo, quer gerencial ou de controle, essas alocações são de todo irrelevante, já que para decisões interessam apenas os valores de receita total dos co-produtos contra o custo total de obtê-los, pois não se consegue normalmente chegar a um co-produto sem obter o outro, e para controle são mais importante os custos por operação, atividade, centro de custos etc., do que por produto. Mas como é necessário, do ponto de vista de Custos para Avaliação de Estoques, obter-se um critério para a apropriação a fim de que se possam valorar os ativos e os resultados, façamos uma breve análise das principais fórmulas existentes. (Se uma empresa não tem estoques de seus Co-produtos, não precisa simplesmente fazer a atribuição, pois todos os custos irão para o Resultado).

Método do Valor de Mercado

Este método é o mais utilizado na prática, mais em função da inexistência de outros melhores do que de méritos próprios, já que a alegação de que produtos de maior valor são os que recebem ou têm condições de receber maior custo carece de maior racionalidade. Talvez seu grande mérito esteja no fato de distribuir o resultado de forma homogênea aos Co-produtos. Vejamos um exemplo:

A distribuição dos $45.000.000 de Custo Conjunto feita proporcionalmente à participação do Co-produto na receita fica:

Co-produto A:
Co-produto B:
Co-produto C:

Esse resultado nos daria os seguintes custos por quilo:
Co-produto A:
Co-produto B: Co-
produto C:

Se quiséssemos efetuar os cálculos com base nas proporções dos preços por quilo em vez de com base nas participações na receita total, chegaríamos ao mesmo resultado; basta verificar que teríamos de obter o custo para B se fosse metade de A, e para C igual à média dos outros dois, e esses são exatamente os valores encontrados.

Pode ocorrer de serem necessários processamentos adicionais a um ou vários dos Co-produtos; esses custos, agora específicos e identificáveis a cada um deles, não são mais parte dos Custos Conjuntos, e por isso não entram mais no nosso tipo de problema, sendo debitados a cada Co-produto especificamente. Ma eles têm um tipo de influência sobre os cálcu-

los que estamos fazendo: o valor de mercado, existente para cada Co-produto, pode ser possível apenas para ele na forma de totalmente acabado ou pode ser encontrado para a fase de semiprocessamento em que se acha. Se existir preço de venda no mercado para a fase em que surgem os Co-produtos, basta fazer como já calculado para obter o custo de cada um; após isso, os custos adicionais lhes serão apropriados individual e especificamente.

Método da Igualdade do Lucro Bruto

Já que qualquer critério é arbitrário, poder-se-ia distribuir o Custo Conjunto de tal forma que cada produto tivesse o mesmo lucro bruto por unidade. Ainda usamos o mesmo exemplo:

1) Se não existissem os custos adicionais dos Co-produtos A e C:

Receita total $60.000.000
(-) Custos total conjunto $45.000.000
Lucro bruto total $15.000.000
Lucro Bruto por kg:
Logo,

2) Se existissem os custos adicionais dos produtos A e C:

Receita total $60.000.000
(-) Custo total conjunto $45.000.000
(-) Custo adicional $10.000.000
Lucro bruto total $ 5.000.000
Que dá $23,26/kg.

Também seria possível fazer-se um cálculo em que o lucro bruto não fosse igual em reais por unidades de cada Co-produto, e sim igual percentualmente sobre o preço de venda de cada um; caso não existissem custos adicionais, os valores obtidos seriam iguais ao do primeiro método discutido (Valor de Mercado). Sosestudante

CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL.

Custo Direto:

São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação.

Custo Variável:

Custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Exemplo: matéria-prima consumida. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Os custos variáveis aumentam à medida em que aumenta a produção.

O custeio direto, ou custeio variável, é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis. Os métodos de Custeio atribuem para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis.

O ambiente atual de negócios, caracterizado pelo acirramento da competição global e pelo surpreendente desenvolvimento tecnológico, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras pelas empresas. Esse novo ambiente exige informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. As empresas inovadoras estão utilizando sistemas de custeio para:

- Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- Sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos em qualidade, eficiência e rapidez;
- Orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos;
- Escolher fornecedores;
- Auxiliar nas decisões sobre quais produtos devem merecer maior esforço de venda;
- Auxiliar nas decisões de se abandonar ou não uma linha de produção;
- Auxiliar nas decisões de avaliação de alternativas de preços de venda;
- Estimar as despesas operacionais.
- Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para atender a legislação contábil;

Para atender a todas essas necessidades os gestores necessitam de informações precisas e adequadas sobre custos para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais.

Infelizmente, muitas empresas ainda tentam suprir as necessidades relacionadas acima com um único sistema de custeio. No passado, onde a variedade de produtos e processos era limitada e a excelência nos processos de manufatura não era essencial ao sucesso, um único sistema de custeio talvez bastasse. Hoje isso já não é mais possível. (leia mais...) O sistema de custeio tradicional tem uma aplicação bem definida, que é o atendimento dos requisitos legais e societários, não sendo o mais adequado para gerar informações aos gestores para a tomada de decisão. Afinal o sistema tradicional de custeio não foi criado com esse objetivo.

Muitas empresas ainda possuem sistemas de custeio que utilizam sistemas simplistas de custos fixos e mão-de-obra direta. Entretanto, as empresas inovadoras reconhecem a natureza arbitrária dos rateios dos custos fixos em seu sistema de avaliação de estoques e adotam o chamado sistema de custeio direto que facilita os processos decisórios gerenciais. Enquanto o sistema de custeio tradicional, também chamado de sistema de custeio por absorção, considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser apropriados aos produtos; o sistema de custeio direto ou variável, apropria aos produtos apenas os custos de produção variáveis.

A base do sistema de custeio variável teve a sua origem em 1936, quando Jonathan Harris, *controller* de uma empresa americana, foi questionado em relação ao fato de os lucros da empresa terem diminuído justamente no período em que as vendas tinham aumentado. Observa-se que, utilizando o sistema de custeio por absorção (tradicional), a Contabilidade apresenta resultados melhores quando a empresa produz mais do que vende. Nos períodos de grandes volumes de vendas, superiores aos volumes de produção, os resultados apresentados são menores. Submetido a um processo de reflexão, Harris rompeu com os padrões de pensamentos vigentes e lançou as bases do que hoje é conhecido como sistema de custeio direto ou variável com a utilização da margem de contribuição.

A principal vantagem do sistema de custeio direto ou variável está na não alocação de custos indiretos fixos e despesas fixas aos objetos de custeio. Isso significa que a informação de custos provinda desse sistema de custeio é isenta de arbitrariedades e distorções, ao contrário do que pode ocorrer com o sistema de custeio tradicional. Entretanto, o sistema de custeio direto ou variável não é aceito perante a legislação contábil. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil. Aliás, como nada é perfeito, existem vantagens e desvantagens do sistema de custeio direto ou variável. Garanto que vale a pena pesquisar um pouco mais sobre o assunto.ctavares

CONCEITO DE MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL E UNITÁRIA

É o valor, ou percentual, que sobra das vendas, menos o custo direto variável e as despesas variáveis. A margem de contribuição representa o quanto a empresa tem para pagar as despesas fixas e gerar o lucro líquido.

A margem de contribuição é calculada da seguinte forma:

Preço de Venda - Custo da Mercadoria Vendida - Despesas Variáveis.

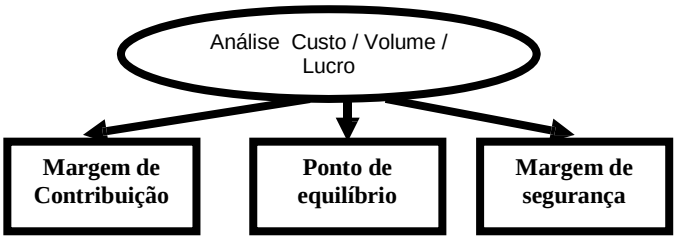
Exemplo:

- Preço de Venda = R$ 20,00 (100%) - Custo das Mercadorias Vendidas = R$ 12,00 (60%) - Despesas Variáveis = R$ 2,00 (10%) = Margem de Contribuição = R$ 6,00 (30%).

Análise de Custo/Volume/Lucro

Um dos instrumentos da área de custos que podem ser utilizados nas decisões gerenciais é a análise de custo/volume/lucro. Tal expressão

abrange os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, cujo conhecimento é de fundamental importância para os gestores de custos em virtude do número de benefícios informativos que proporcionam.



As análises de custo/volume/lucro são modelos que visam demonstrar, de forma gráfica ou matemática, as inter-relações existentes entre as vendas, os custos (fixos ou variáveis), o nível de atividade desenvolvido e o lucro alcançado ou desejado. Seu estudo proporciona respostas a questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa se ocorrer:

a) aumento ou diminuição do custo (variável ou fixo);
b) diminuição ou aumento do volume de vendas; e
c) redução ou majoração dos preços de venda.

Por exemplo: os gestores das empresas necessitam conhecer com antecedência que efeitos teria uma modificação no preço de venda, no volume de produção, nas combinações do mix de produtos, uma alteração salarial ou uma modificação nas máquinas da fábrica. Para que essas informações estejam disponíveis com a rapidez que as decisões empresariais exigem, cabe ao analista de custos dispor dos dados indispensáveis à análise de custo/volume/lucro.

Custo, preço e volume são os fatores considerados no planejamento e na análise da variação do lucro. O preço de venda geralmente é de controle limitado, mas custo e volume possuem elementos mais controláveis. As decisões gerenciais requerem uma análise cuidadosa do comportamento de custos e lucros em função das expectativas do volume de vendas. No curto prazo, a maioria dos custos e preços dos produtos da empresa podem ser determinados. A principal incerteza não está relacionada com custos e preços dos produtos, mas com a quantidade que irá ser vendida. A análise de custo/volume/lucro aponta os efeitos das mudanças nos volumes de vendas na lucratividade da empresa.

Margem de contribuição

A margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade, após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto.

Receita com vendas
(-) Custos e despesas variáveis
(=) Margem de contribuição

Vantagens e limitações da margem de contribuição

O estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias.

Entre as vantagens e desvantagens do conhecimento das margens de contribuições (em $ e em percentual) das divisões (ou setores/departamentos comerciais), linhas de produção (ou linhas de comercialização) e de produtos (ou de mercadorias) podem ser listadas as seguintes:

a) é um instrumento para avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais. Por exemplo: quando existem restrições de matéria-prima ou horas de trabalho disponíveis ou por preços e quantidades diferentes dos praticados;
b) ajudam o gestor a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou colocados em planos secundários ou simplesmente tolerados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
c) são essenciais para auxiliar os gestores a decidirem se um segmento produtivo (ou de comercialização) deve ser abandonado ou não;
d) podem ser usadas para avaliar alternativas quanto a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas. As decisões desse tipo são determinadas por uma comparação dos custos adicionais, visando ao aumento na receita de venda. Quanto maior for o índice de margem de contribuição, melhor é a oportunidade de promover vendas. Quanto mais baixo o índice, maior será o aumento do volume de vendas necessário para recuperar os compromissos de promover vendas adicionais;
e) a margem de contribuição auxilia os gestores a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, fundamentando tecnicamente as decisões de venda;
f) basear o cálculo dos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a longo prazo;
g) é útil para tomada de decisões de curto prazo, mas pode levar o gestor a menosprezar a importância dos custos fixos.

PONTO DE EQUILÍBRIO

Na literatura podem ser encontradas outras denominações para expressar "Ponto de Equilíbrio" como: ponto de ruptura, *Break-even Point*, *Base line*, ponto de nivelamento, ponto crítico ou ponto de quebra.

Em determinadas ocasiões, o gestor necessita saber qual o volume de atividades é o suficiente para que a empresa não tenha prejuízo. Ou, ainda, qual o nível de produção (vendas) deve ser atingido para que a empresa alcance o lucro desejado pelos acionistas. Estas indagações são respondidas pela equação do ponto de equilíbrio (PE).

O ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo. Ou seja, o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro.

Ponto de equilíbrio contábil em unidades (PE un.)

O ponto de equilíbrio em unidades define o número de produtos (peças, metros, quilos etc) que deve ser fabricado e vendido para que o resultado seja zero (não haja nem lucro nem prejuízo).

O ponto de equilíbrio contábil em unidades é obtido pela fórmula:

$$\text{PEC em unidades} = \frac{\text{Custos fixos (\$)}}{\text{Margem de contribuição unitária (\$)}}$$

Exemplo: supondo que os custos fixos totais sejam de $ 4.000, que o preço de venda seja $ 100 por unidade e que os custos variáveis unitários sejam de $ 60. Nesse caso, o ponto de equilíbrio em unidades é 100 unidades [$ 4.000/($ 100 - $ 60)]

Comprovação:

(+) Vendas totais (100 unidades X $ 100/unidade).....= $ 10.000
(-) Custos variáveis totais (100 unidades X 60/unidade).....= $ 6.000
(=) Margem de contribuição total (100 unidades X $ 40/unidade= $ 4.000
(-) Custos fixos mensais.....= $ 4.000
(=) Resultado do período.....= zero

Margem de segurança

A margem de segurança é o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Ou seja, representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa.

O volume de vendas excedente para analisar a margem de segurança pode ser tanto o valor das vendas orçadas como o valor real das vendas.

Exemplo: se o ponto de equilíbrio é de $ 3.000 e as vendas efetivas forem de $ 4.500, a margem de segurança em $ é de 1.500. Se o ponto de equilíbrio é de 600 unidades e as vendas efetivas forem de 820 unidades, a margem de segurança em unidades é 220 unidades. A margem de segurança em percentual será obtida dividindo $ 1.500 por $ 4.500 e multiplicando por 100.

Muitos micro e pequenos empresários a conhecem apenas de nome, mas não sabem o que é e para que serve.

A **Margem de Contribuição** é um número mágico. Com ele podemos conhecer quais são os produtos que nos são mais rentáveis, em quais produtos que devemos concentrar nossas estratégias mercadológicas eliminando os que nos dão baixo retorno e, o mais importante, nos permite descobrir qual é o nosso **Ponto de Equilíbrio**.

Mas como obter então a **Margem de Contribuição**? De onde ela surge?

O que a compõe?

Ela é resultante da dedução dos custos variáveis das receitas operacionais obtidas pela empresa. Caso a empresa apenas deseje obter a sua **Margem de Contribuição** que lhe permita apurar qual seria o seu **Ponto de Equilíbrio**, basta apenas deduzir todos os **custos variáveis mensais e as despesas variáveis de sua Receita de Vendas** apuradas no período, obtendo-se assim o seu valor monetário ou em percentual.

Para obter-se o **Ponto de Equilíbrio** basta apenas dividir o total dos Custos Fixos da empresa pelo percentual da **Margem de Contribuição**, em sua **forma decimal,** obtendo-se assim o tão procurado valor que cubra tão somente os **custos fixos** da empresa, ou seja, o **valor mínimo a ser faturado** para que a empresa cubra seus custos não gerando lucro algum ao empresário.

Entretanto, para poder-se obter a **Margem de Contribuição**, a empresa deverá possuir todos os seus custos devidamente apurados de forma correta e segura, pois deles dependem a confiabilidade do valor encontrado.

Para obter-se a **Margem de Contribuição Unitária** de cada produto vendido pela empresa, esta deverá apurar todos os **custos variáveis** relativos a cada um, com absoluta confiabilidade para que possa apurar assim sua margem, permitindo sua comparação com os demais produtos, selecionando aqueles que lhe ofereçam maior rentabilidade e excluindo os de menor retorno.

Toda empresa precisa, de forma sempre presente e constante, conhecer de forma correta e confiável qual é o seu **Ponto de Equilíbrio**.

Se preferir numa fórmula, isso tudo fica assim:

Margem de Contribuição = Valor das Vendas - (custos variáveis + despesas variáveis)

Este, por sua vez, é diretamente dependente da **Margem de Contribuição**. Para obtê-la é necessário um perfeito **controle dos custos e despesas** da empresa que somente são obtidos através dos **Controles Financeiros**.

Sem eles fatalmente o empresário terá sérias dificuldades em conhecer perfeitamente seu negócio. Ao empresário cabe a responsabilidade de implantá-los e controlá-los de forma sistemática e constante.

CUSTOS FIXOS

Os custos fixos não dependem do volume de produção, portanto, produzindo muito ou pouco, as empresas têm esses custos inevitavelmente. No caso do comércio Cheiroso ltda, os custos fixos são o aluguel e a folha de pagamento. A receita de vendas no mês de junho/08 foi de R$ 30.000,00. Se no mês seguinte as vendas caírem drasticamente e a receita for de, por exemplo, R$ 5.000,00, o aluguel e a folha de pagamento continuarão sendo de R$ 600,00 e R$ 2.500,00, respectivamente (eles podem até sofrer reajustes, mas que não estão relacionados com o nível das vendas). Se por outro lado as vendas estourarem e a receita for de R$ 100.000,00, o aluguel e a folha de pagamento também terão os mesmos valores.

Vamos supor agora que exista um outro comércio, chamado "Super Fresco ltda", que trabalha com os mesmos produtos e os mesmos preços de aquisição e venda. Porém, o ponto fica em uma área nobre, cujo aluguel é R$ 3.000,00. Além disso, a folha de pagamento também é maior, de R$ 5.000,00. Se o mês de julho/2008 for um mês fraco em vendas e cada loja vender apenas 30 unidades de cada produto, a DRE de cada comércio será como mostrado abaixo (os preços são mostrados na parte 2 do artigo).

DRE julho 2008 (em R$)

CHEIROSO LTDA		**SUPER FRESCO LTDA**	
receita bruta	**4.800,00**	**receita bruta**	**4.800,00**
(-) impostos diretos	(1.200,00)	**(-) impostos diretos**	(1.200,00)
(-) comissões vendas	(240,00)	**(-) comissões vendas**	(240,00)
(=) receita líquida	**3.360,00**	**(=) receita líquida**	**3.360,00**
(-) CMV	(2.700,00)	**(-) CMV**	(2.700,00)
(-) despesas	(3.100,00)	**(-) despesas**	(8.000,00)
(=) LAIR	**(2.440,00)**	**(=) LAIR**	**(7.340,00)**
(-) IR	0	**(-) IR**	0
(=) prejuízo	**(2.440,00)**	**(=) prejuízo**	**(7.340,00)**

Cabe aqui uma ressalva. Sem dúvida, o negócio instalado em uma região mais nobre normalmente teria preços também maiores. Neste exemplo considerei preços iguais apenas para destacar o efeito dos custos fixos nos resultados das empresas.

Como os preços e os custos de aquisição são os mesmos, a diferença no resultado de cada negócio está nos custos fixos. O prejuízo maior do negócio 2 se deve ao fato de ter maiores custos fixos. O IR é zero nos dois casos porque houve prejuízo (LAIR < 0). Este exemplo serve para ilustrar que os custos fixos são um fator de risco para as empresas. Um negócio que tem altos custos fixos, comparados aos de outros negócios do mesmo ramo, terá maiores dificuldades em períodos de vendas baixas.

Pode-se dizer que os custos fixos foram responsáveis pelos prejuízos, pois é fácil perceber que os custos variáveis (CMV) se reduziram na mesma proporção das receitas.

É preciso considerar que os custos fixos não são necessariamente vilões. Não é porque uma empresa tem custos fixos maiores em relação a outra do mesmo ramo que terá piores resultados. Voltando para o exemplo acima, o negócio instalado em área nobre pode se aproveitar da localização privilegiada e adotar maiores preços em relação ao outro e mesmo assim vender mais. Além disso, o maior custo da folha de pagamento pode ocorrer em função de ter em seu quadro de funcionários pessoas mais bem qualificadas, capazes de gerar mais e melhores vendas.

Os custos fixos que representam ganhos competitivos são benéficos e aqueles que não representam ganhos competitivos são pesos mortos e reduzem o potencial de lucros.

CUSTOS VARIÁVEIS E MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Diferentemente dos custos fixos, os variáveis acompanham o ritmo de produção, portanto, em momentos de baixa nas vendas, estes custos também se reduzem. Na indústria, esses custos são representados essencialmente pelas matérias-primas e a mão-de-obra dos funcionários que trabalham diretamente na produção (operários e supervisores). No comércio, esses custos são representados pelo custo de aquisição das mercadorias revendidas. No setor de serviços esses custos são representados pelos materiais utilizados no atendimento (isso de um modo geral, podendo ser muito mais complexo nos casos concretos).

Há também as despesas variáveis, que variam normalmente de acordo com o volume de vendas. As principais são as comissões de vendas e os impostos diretos. Como pode ser observado no exemplo dos comércios de perfumes e shampoos, essas despesas, descontadas da receita bruta, acompanham o volume de vendas. Quando as vendas caem, essas despesas caem na mesma proporção. Quando as vendas aumentam, também aumentam na mesma proporção.

A margem de contribuição (será aqui chamada **MgC**) é basicamente a diferença entre a receita gerada por um produto (ou conjunto de produtos) e seus custos e despesas variáveis. Ela é uma medida do quanto esse produto (ou conjunto) contribui para a geração de lucros. A margem de contribuição pode ser total, quando calculada sobre um volume negociado durante um período, ou unitária, quando calculada para cada unidade de produto.

Para ilustrar o conceito de Margem de contribuição, vamos retomar o desempenho da Cheiroso ltda no mês de junho/2008, mostrado na parte 2. As tabelas abaixo exibem novamente as quantidades de cada produto vendidas no mês e a DRE.

CHEIROSO LTDA - vendas junho/2008

produto	**preço compra**	**preço venda**	**qtde vendida**
perfume A	R$ 10,00	R$ 25,00	400
perfume B	R$ 50,00	R$ 80,00	120
shampoo A	R$ 10,00	R$ 20,00	240
shampoo B	R$ 20,00	R$ 35,00	160

CHEIROSO LTDA - DRE jun/2008 (em R$)

receita bruta	**30.000,00**
(-) impostos diretos	(7.500,00)
(-) comissões sobre vendas	(1.500,00)
(=) receita líquida	**21.000,00**
(-) custo das merc vendidos	(15.600,00)

(-) despesas	(3.100,00)
(=) LAIR	**2.300,00**
(-) IR	(920,00)
(=) lucro líquido	**1.380,00**

Vamos calcular primeiramente a margem de contribuição total do conjunto de produtos vendidos no mês de junho/2008. Para isso, tomamos a receita total gerada e descontamos as despesas e custos variáveis. As despesas variáveis são, neste caso, os impostos e as comissões. Os custos variáveis são o CMV. A tabela a seguir mostra a margem de contribuição total do conjunto de produtos vendidos em junho de 2008.

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL - junho/08 (em R$)	
receita total	30.000,00
(-) despesas variáveis (impost + comis)	(9.000,00)
(-) custos variáveis (CMV)	(15.600,00)
(=) MgC	**5.400,00**

Isso significa que o conjunto dos produtos vendidos em junho/08 proporcionou uma quantia de R$ 5.400,00 já livre dos custos e despesas variáveis. Essa quantia cobre os custos fixos e gera um lucro antes do IR de R$ 2.300,00, como mostra a DRE.

Podemos também obter a margem de contribuição total de cada produto no mês de junho/08. Para isso, consideramos a receita individual de cada um e descontamos as despesas e custos variáveis individuais. Os impostos e comissões de cada produto são obtidos aplicando suas respectivas alíquotas às receitas geradas por cada produto. A tabela abaixo mostra o cálculo da margem de contribuição total de cada produto para as quantidades vendidas em jun/08.

MgC TOTAL POR PRODUTO - jun/08 (em R$)			
PERFUME A		**PERFUME B**	
receita total	10.000,00	**receita total**	9.600,00
(-) despesas variáveis	(3.000,00)	**(-) despesas variáveis**	(2.880,00)
(-) custos var (CMV)	(4.000,00)	**(-) custos var (CMV)**	(6.000,00)
(=) MgC	**3.000,00**	**(=) MgC**	**720,00**
SHAMPOO A		**SHAMPOO B**	
receita total	4.800,00	**receita total**	5.600,00
(-) despesas variáveis	(1.440,00)	**(-) despesas variáveis**	(1.680,00)
(-) custos var (CMV)	(2.400,00)	**(-) custos var (CMV)**	(3.200,00)
(=) MgC	**960,00**	**(=) MgC**	**720,00**

Essas são as margens de contribuição totais de cada produto, para as quantidades vendidas em jun/08. A soma delas é igual à margem de contribuição do conjunto, exibida acima, no valor de R$ 5.400,00. Nesta tabela vemos descontados os custos e despesas variáveis de cada produto. Assim, temos uma noção da participação de cada um na margem total. O perfume A contribuiu com 56% da MgC do conjunto vendido no mês de jun/08. Pode-se dizer, com esses dados, que foi o produto que mais teve peso na geração do lucro do mês.

A MgC é uma medida melhor do que a receita na avaliação da importância de cada produto no resultado da empresa. A receita de um produto pode ser muito alta, porém, se este produto tiver custos e despesas muito altos, a MgC será baixa. Isso significa que a receita é "comida" pelos custos e despesas variáveis, sobrando pouco para cobrir custos fixos e geração de lucros. Por isso a MgC é uma medida melhor da importância de cada produto no resultado da empresa.

Além disso, é possível calcular a margem de contribuição unitária de cada produto. Ela é obtida descontando-se do preço de venda o custo variável unitário e a despesa variável unitária. Neste caso, o custo variável unitário é o preço de compra, mas em geral o custo variável unitário é de difícil cálculo. Nos problemas de margem de contribuição e ponto de equilíbrio, normalmente o custo variável unitário é dado. Seu cálculo é um problema específico da contabilidade de custos. A despesa variável unitária, neste caso, é o valor da comissão e dos impostos aplicados ao preço de venda do produto. A MgC unitária pode ser expressa em valores monetários ou em percentual do preço de venda.

A próxima tabela mostra a margem de contribuição unitária de cada produto de nosso exemplo

MgC UNITÁRIA POR PRODUTO (em R$)			
PERFUME A		**PERFUME B**	
preço de venda	25,00	**preço de venda**	80,00
(-) desp variável unitária	(7,50)	**(-) desp variável unitária**	(24,00)
(-) custo variável unitário	(10,00)	**(-) custo variável unitário**	(50,00)
(=) MgC unitária	**7,50**	**(=) MgC unitária**	**6,00**
(=) MgC %	**30%**	**(=) MgC %**	**8%**
SHAMPOO A		**SHAMPOO B**	
preço de venda	20,00	**preço de venda**	35,00
(-) desp variável unitária	(6,00)	**(-) desp variável unitária**	(10,50)
(-) custo variável unitário	(10,00)	**(-) custo variável unitário**	(20,00)
(=) MgC unitária	**4,00**	**(=) MgC unitária**	**4,50**
(=) MgC %	**20%**	**(=) MgC %**	**13%**

Vamos analisar o produto **perfume A** para entender o cálculo da MgC unitária. Seu preço de venda é dado: R$ 25,00. A despesa variável unitária, como já dito, é calculada aplicando-se as alíquotas dos impostos e das comissões ao preço de venda: desp var unit = 0,25 x 25,00 + 0,05 x 25,00 = R$ 7,50. O custo variável unitário também é dado, sendo neste caso o preço de compra do produto = R$ 10,00.

Descontando do preço de venda a despesa ver unitária e o custo var unitário obtemos a MgC unitária, que para o perfume A é de R$ 7,50. Isso significa que cada unidade do perfume A vendida gera para a empresa um valor de R$ 7,50 já livre dos custos e despesas diretos do produto. A MgC percentual do perfume A é de 30%, o que significa que para cada R$ 1,00 de receita desse produto, R$ 0,30 são gerados como margem de contribuição já livres dos custos e despesas diretos.

Se multiplicarmos a MgC unitária pela quantidade vendida em jun/08 obtemos a MgC total de cada produto. O **perfume B**, que tem o maior preço de venda, é o que possui a menor MgC unitária (8%). Isso acontece porque as despesas variáveis são proporcionais ao preço de venda e seu custo variável representa cerca de 63% do preço de venda {(50,00/80,00)x100}, o maior custo variável relativo de todos os produtos. http://renatoaulasparticulares.com.br/DRE_rec_cust_3.htm

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E RETORNO SOBRE O INVESTIMENTO.

Investimento é todo o capital aplicado na empresa, seja o capital social inicial, mais os aumentos (aporte) de capital adicional, mais os lucros reinvestidos na empresa. A taxa de rentabilidade do investimento é calculada da seguinte forma: Lucro Líquido, dividido pelo Investimento. Exemplo: Lucro Líquido mensal: R$ 2.000,00 Investimento total: R$ 80.000,00 Taxa de rentabilidade: 2,5 % ao mês O prazo de retorno do investimento realizado é calculado da seguinte forma: Investimento, dividido pelo Lucro Líquido. Exemplo: Investimento total: R$ 80.000,00 Lucro Líquido mensal: R$ 2.000,00 Prazo de retorno: 40 meses

Prazo de Retorno do Investimento

Este cálculo **fornece o prazo (por ano)** de retorno do investimento inicial do negócio. Este cálculo ajuda a informar o empresário o tempo necessário, trabalhando com a atividade empresarial, para que o mesmo tenha o retorno de todo o dinheiro investido para montar a empresa :

$$\text{Prazo de Retorno do Investimento} = \frac{\text{Investimento Total}}{\text{Lucro Líquido}}$$

Legenda: PRI: Prazo de Retorno do Investimento

53. ANÁLISE DO CUSTO X VOLUME X LUCRO.

ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Sabe-se que o processo de planejamento empresarial envolve a seleção de objetivos, bem como a definição dos meios para atingir tais objetivos. Neste sentido, cabe assinalar que a maximização dos lucros constitui o objetivo mais relevante e clássico de qualquer organização empresarial com fins de lucro. Contudo, o lucro é uma variável-resultado, ou seja, é a consequência final da gestão empresarial, para qual concorrem muitas outras variáveis tais como receitas, custos, despesas, volume ou nível de atividade etc. Por esta razão, para a alta administração das organizações empresariais, é de vital importância dispor de uma técnica de análise que permita estudar os inter-relacionamentos entre as variáveis acima mencionadas, bem como a influência das mesmas em relação ao lucro., Tal técnica existe e é conhecida como Análise de Custo-Volume-Lucro, doravante denotada por ACVL.

A ACVL está baseada numa série de supostos simplificadores, dentre os quais cabe mencionar os seguintes:

a) Os preços de venda permanecerão constantes para qualquer nível de atividade ou, em outras palavras, não há interdependência entre o preço unitário e o volume de produção. Este suposto garante que a receita será uma função linear, que dependerá apenas do volume de vendas e, consequentemente, poderá ser representada, graficamente, por uma reta.
b) Todos os custos e despesas podem ser decompostos em uma parte fixa e outra variável ou, em outras palavras, qualquer custo e/ou despesa poderá ser classificado como custo ou despesa variável, ou como custo ou despesa fixo. Este suposto inclui os custos e despesas semi-variáveis ou semi-fixos, os quais deverão ser decompostos para efeitos da análise.
c) O montante dos custos fixos permanecerá constante para qualquer nível de atividade, ou seja, os custos fixos totais independem do volume de produção. É importante salientar que este suposto diz respeito aos custos fixos totais e não aos custos fixos por unidade, dado que, neste último caso, haverá uma relação inversamente proporcional entre o volume de produção e o custo fixo por unidade.
d) O montante dos custos variáveis será diretamente proporcional ao volume de produção ou, em outras palavras, será uma função linear que dependerá apenas do nível de atividade, e poderá ser representado por uma linha reta. Igual ao caso anterior, este suposto refere-se aos custos variáveis totais e não aos custos variáveis unitários, dado que, estes últimos, deverão permanecer constantes para qualquer nível de atividade.
e) Os preços dos insumos permanecerão constantes para qualquer volume de compras ou, em outras palavras, não haverá interdependência entre o preço unitário dos insumos e a quantidade de insumos comprados e/ou utilizados.
f) Durante o período de tempo correspondente ao horizonte de planejamento, não haverá mudanças na política administrativa, no processo produtivo, na eficiência de homens e máquinas, nem no controle de custos. Este suposto garante que o comportamento dos custos e despesas não sofrerá modificações durante o período de planejamento.
g) No caso de empresas multiprodutoras, a participação dos diversos produtos na receita total, durante o período de planejamento, obedecerá a uma relação predeterminada. Este suposto garante que a participação de cada produto na receita total, permanecerá constante, mesmo que a receita aumente ou diminua.
h) O volume de produção e o volume de vendas apresentarão um alto grau de sincronização, isto é, não haverá mudanças significativas dos níveis de inventário.

É evidente que a validade de alguns supostos é maior do que a de outros, e que esta validade diminui, em geral, gradativamente na medida que o horizonte de planejamento é maior. Por esta razão, é importante que quem efetua, ou interpreta, a ACVL, tenha presente os supostos a fim de compreender suas limitações.

A ACVL pode ser utilizada com sucesso para subsidiar a tomada de decisões, bem como para auxiliar os processos de planejamento e controle empresariais. Entre as decisões que podem ser abordadas satisfatoriamente por esta técnica cabe mencionar, por exemplo, decisões de fabricar ou comprar, substituição de equipamentos, decisões de fechamento de empresas, introdução de novas linhas de produtos e/ou eliminação de outras, determinação de preços de venda etc.

Em relação ao planejamento e controle empresariais, a ACVL fornece importantes subsídios que facilitam a elaboração de orçamentos, bem, como a projeção do lucro, dado que a análise supõe conhecido o comportamento dos custos e despesas, em relação ao nível de atividade, o qual constitui um requisito indispensável para a elaboração de qualquer orçamento.

Finalmente, cabe salientar que a ACVL pode ser aplicada tanto em empresas industriais, quanto em empresas de serviços, públicas ou privadas, com fins lucrativos ou sem eles.

SUPOSIÇÕES DA ANÁLISE CUSTO-VOLUME-LUCRO

A análise CVL está baseada num conjunto de suposições que limitam suas conclusões e especificações:

- Preço de venda não se altera com a quantidade vendida;
- A empresa trabalha com um único produto;
- Os custos podem ser segregados em fixos e variáveis e o comportamento destes obedece a uma expressão linear;
- A produtividade e eficiência são constantes;
- A quantidade produzida é igual à quantidade vendida.

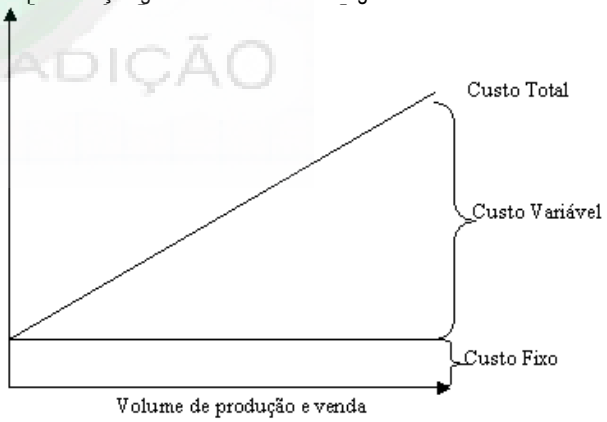
Formação de resultado diante do comportamento dos custos fixos e variáveis

A análise do comportamento dos custos, diante de parâmetros definidos, tais como volume de produção ou outras medidas físicas, constitui relações objetivas nos modelos de planejamento, controle e tomada de decisões. Alguns custos são tradicionalmente identificáveis, como, por exemplo, o custo de material direto, que possui comportamento bastante definido em relação às unidades produzidas, o que denominamos de custo variável. Os custos variáveis mudam em proporção às mudanças no nível de produção.

Os custos fixos são aqueles que, durante períodos de tempo, não se alteram em função do volume de produção. É o caso do salário do chefe da fábrica, que não varia em função da produção ou do volume de vendas.

O fator crítico para compreender o comportamento dos custos é reconhecer que os gestores devem conhecer sua demanda efetiva antes de comprometer o suprimento dos recursos.

A representação gráfica dos custos é a seguinte:



Para uma avaliação de resultados em função do comportamento dos custos, os gestores devem saber qual o nível de produção que gerará receita necessária e suficiente para a cobertura dos custos totais. Denomina-se PONTO DE EQUILÍBRIO o nível em que o volume de vendas se iguala aos custos totais, ou seja, o ponto em que o lucro se iguala a zero.

A análise Custo Volume Lucro identifica como o lucro e os custos irão se alterar com a mudança do volume. Mais especificamente, observa os efeitos no lucro das mudanças de fatores como custos fixos, variáveis, preços de venda etc. Esse estudo pode ser útil nas decisões de planejamento e controle da empresa

A análise do ponto de equilíbrio é uma parte da análise CVL e determina o nível de vendas em que os custos serão iguais às receitas.

A análise poderá responder a questões como: Qual o volume de vendas exigido para o ponto de equilíbrio? Qual o nível de vendas para obter determinado lucro desejado? Qual o lucro que pode ser esperado para um dado nível de vendas? Como a mudança no preço de vendas, nos custos variáveis, nos custos fixos ou na quantidade irá afetar os lucros?

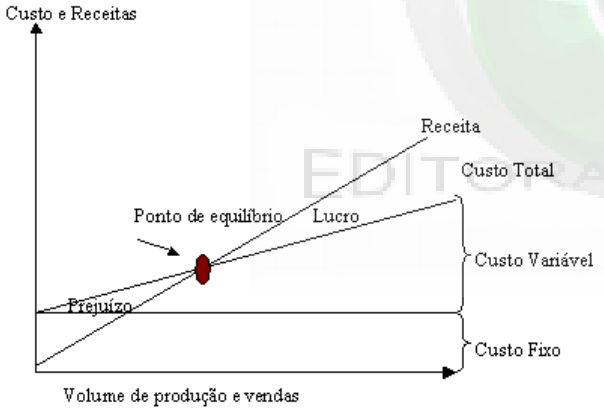
Além dos conceitos de custos fixos e de custos variáveis, é preciso conhecer os seguintes conceitos:

- Margem de contribuição Total (MC): diferença entre a receita de vendas (R) e os custos variáveis (V). A margem de contribuição deve ser superior aos custos fixos para que a empresa possa estar operando com lucro. MC = R –CV
- Margem de contribuição unitária (Mcu): diferença entre o preço de venda do produto (p) e os custo variável unitário (v). Representa quanto cada unidade adicional de um produto que é vendido pela empresa contribui para o aumento no lucro. Simbolicamente: Mcu = p –v.
- Taxa da Margem de contribuição: representa a relação entre a margem de contribuição e as receitas de vendas isto é:
  % MC = MC/R
  %MC = Mcu/p

O ponto de equilíbrio representa a quantidade que a empresa deve vender para ter um lucro igual a zero. A análise do ponto de equilíbrio pode ser feita por meio da expressão matemática ou por meios gráficos. Sua expressão encontra-se baseada nos conceitos, desenvolvidos anteriormente, de custos variáveis e fixos e variações desses custos a mudanças no volume de atividades.

Representação gráfica das relações de Custo-volume-lucro

De acordo com os pressupostos que foram destacados anteriormente, sob os quais se estrutura a ACVL, é possível representar por meio de linhas retas cada um dos custos incorridos na empresa, assim como as receitas obtidas pela venda de seus produtos. Com este objetivo, representar-se-á esta situação em um sistema de coordenadas, onde, no eixo das abscissas, figuram os diversos níveis de atividades (volume), medidos sobre uma certa base dada e, no eixo das ordenadas, representam-se tanto os custos quanto as receitas.



A análise do ponto de equilíbrio baseia-se na decomposição dos custos fixos e variáveis. A equação do custo pode ser descrita da seguinte forma:
CT = CF + CV

Em que:
CT = custo total
CF = custo fixo
CV = custo variável
CV = cv x q

Se a produção de Q unidades é vendida ao preço de $ P por unidades, a receita de unidades totaliza P x Q. O lucro dessa operação é dado pela seguinte operação:
Receita = P x Q
Lucro = R – CT
Podendo ser também:
Lucro = Margem de contribuição total – Custo Fixo

A diferença (P – V) entre o preço e o custo variável unitário é definida como margem de contribuição unitária. Esse é o montante com que cada unidade produzida e vendida contribui para cobrir os custos fixos e obter lucro. A equação do lucro fica da seguinte forma:

Lucro = Margem de contribuição Unitária x Produção em Unidades – Custos Fixos

Para determinar o ponto de equilíbrio em unidades (Q), considere-se o lucro igual a zero:

$$Peq = \frac{CF}{PV - C\,V}$$

PONTO DE EQUILÍBRIO EM UNIDADES =

$$\frac{CUSTOSFIXOS}{MARGEMDECONTRIBUIÇÃO\ UNITÁRIA}$$

A análise do ponto de equilíbrio pode ser utilizada quando precisamos determinar o nível de produção necessário para atender à expectativa de um lucro predeterminado, um lucro meta (LM). Assim, a equação do lucro fica da seguinte forma:

$$Peq = \frac{CF + LM}{PV - CV}$$

$$Peq = \frac{CUSTOSFIXOS + LUCROMETA}{MARGEMDECONTRIBUIÇÃO\ UNITÁRIA}$$

Existe uma segunda situação, que a determinação do lucro desejado é dada como percentual das vendas:

$$Peq = \frac{CF}{MCu - \%.p}$$

Para demonstrar essas duas situações, considere os seguintes números apresentados (preço = $ 20,00; custo variável unitário = $ 12,00; e custo fixo = $ 5.000). Na primeira situação, suponha um lucro de $ 3.000. Nesse caso, a quantidade necessária para obter esse valor é dada por:

$$Peq = \frac{5.000 + 3.000}{20 - 12} = 8.000/8{,}00 = 1.000 unidades$$

Comprovando:

	Unitário	Quantidade	Valor total
Receita de vendas	20,00	1.000	20.000,00
Custos Variáveis	12,00	1.000	12.000,00
Margem de contribuição	8,00		8.000,00
Custos Fixos			5.000,00
Lucro			3.000,00

Suponha que a empresa deseje obter 20% de lucro sobre as vendas. Nesse caso, a quantidade necessária de vendas seria dada por:

$$PeqLM\% = \frac{5.000}{8{,}00 - 0{,}20x20{,}00} = 5.000/4{,}00 = 1.250 unidades$$

Comprovando:

	Unitário	Quantidade	Valor total
Receita de vendas	20,00	1.250	25.000,00
Custos Variáveis	12,00	1.250	15.000,00
Margem de contribuição	8,00		10.000,00
Custos Fixos			5.000,00
Lucro			5.000,00

O ponto de equilíbrio é determinado pela divisão dos custos fixos pela Margem de contribuição unitária.

Entender o comportamento dos custos facilita a análise de determinação do nível de operação provável para maximizar os lucros.

Ponto de Equilíbrio em unidades monetárias

O ponto de equilíbrio pode ser expresso tanto em unidades físicas quanto em unidades monetárias. No segundo caso, o ponto de equilíbrio

corresponde à receita de vendas que permite, exatamente, dar cobertura aos custos fixos e variáveis.

No caso de empresas mono-produtoras, o cálculo do ponto de equilíbrio em unidades monetárias torna-se extremamente simples se conhecido o ponto de equilíbrio em unidades físicas.

PEQ$ = p x PEQ

Porém, em empresas multi-produtoras é impossível utilizar a expressão anterior dado que, como será visto posteriormente, o ponto de equilíbrio em unidades físicas só pode ser determinado depois de calcular o ponto de equilíbrio em unidades monetárias. Por esta razão, é interessante aproveitar a simplicidade que caracteriza o caso de empresas mono-produtoras, a fim de deduzir uma expressão que permita determinar o ponto de equilíbrio em unidades monetárias, sem necessidade de conhecer previamente o ponto de equilíbrio em unidades físicas.

Sabe-se que: Peq$ $\frac{CF}{1-cv/p}$

Análise de Custo-Volume-Lucro em Empresas Multi-produtoras

Até agora tem sido apresentada a análise de custo-volume-lucro para empresa que fabricam só um produto. Porém, a ACVL pode ser aplicada também, em empresas que fabricam mais de um produto.

No caso de empresas multi-produtoras será necessário calcular, primeiramente, o ponto de equilíbrio expresso em unidades monetárias para, posteriormente, determinar o ponto de equilíbrio em unidades físicas.

A necessidade de observar esta sequência tem sua origem na impossibilidade de expressar o volume total de vendas em unidades físicas, porque os produtos fabricados pela empresa não necessariamente apresentam a mesma unidade de medida.

A primeira dificuldade no caso da produção múltipla, é que cada um dos produtos fabricados pela empresa terá seu próprio preço de venda, sua própria razão de contribuição e seu próprio custo variável unitário e, portanto, pode-se ter tantas razões de contribuição diferentes quanto produtos fabricados pela empresa. Os produtos então contribuirão em distintas proporções para cobrir os custos fixos, conforme os volumes de venda de cada um deles. Por esta razão, deve-se determinar uma Razão de Contribuição Ponderada, para o qual é preciso conhecer, além da razão de contribuição de cada produto, que parte da receita total de vendas da empresa é originada pela venda de cada um dos produtos que se fabricam, ou seja, é preciso conhecer a composição das vendas.

Pontos de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro

Ponto de equilíbrio contábil

Seja ainda a empresa do exemplo anterior em que o

Preço de venda = R$ 0,60/u

Custos variáveis = R$ 0,50/u

Custos fixos = R$ 6.000,00 por ano

Então,

Ponto de equilíbrio contábil =

$$\frac{CF}{pv-cv}=\frac{6.000/ano}{0,60/u-0,50}=60.000u/anoouR\$36.000,00/anodeVendas$$

A fórmula do ponto de equilíbrio tal como deduzido anteriormente, que é o ponto onde o lucro é igual a zero, representa pois o ponto de equilíbrio contábil.

Ponto de equilíbrio econômico

Supondo que a empresa tenha tido um patrimônio líquido, no início do ano, de R$ 20.000,00 e colocado a render um mínimo de 10% ao ano tem-se um lucro líquido anual desejado de R$ 2.000,00.

Nesse caso, então, ao custo fixo deverão ser adicionados R$ 2.000,00, pois, no caso, o equilíbrio de receitas e despesas só se dará no ponto de lucro igual a R$ 2.000,00 e não no do lucro igual a zero, como no caso clássico.

Ponto de equilíbrio econômico =

$$\frac{CF+LUCRODESEJADO}{pv-cv}=\frac{6.000+2000}{0,60-0,50}=80.000u/anoouR\$48.000,00/anodeVenda$$

Ponto de equilíbrio Financeiro

Supondo, por outro lado, que exista uma depreciação de R$ 1.000,00 e como não representam desembolsos de caixa, tudo se passa como se os desembolsos fixos fossem de apenas R$ 5.000,0

Ponto de equilíbrio financeiro =

$$\frac{CF}{pv-cv}=\frac{5.000}{0,60-0,50}=50.000u/anoouR\$30.000,00/anodeVendas$$

Limitações da Análise de Custo-Volume-Lucro

As limitações da análise do custo-volume-lucro se originam, fundamentalmente, a partir dos pressupostos nos quais se baseia. A análise supõe uma situação estática, a qual não pode manter-se por muito tempo, posto que são muitas as variáveis que, em definitiva, determinam o comportamento dos custos e, em consequência, qualquer mudança que elas experimentam significará uma mudança na estrutura de custo-volume-lucro.

Além disto, a relação existente entre custos, volume e lucro, está estreitamente vinculada ao nível de atividade que a empresa apresenta num determinado momento, e não se pode esperar que ela se mantenha constante perante flutuações consideráveis no nível de atividade, visto que o comportamento dos custos deixa de ser linear por causa de descontos, aumento de desperdícios, tempo ocioso, baixa produtividade etc.

Outra das limitações que deve ser ressaltada, diz respeito à forma como se costuma representar graficamente as relações custo-volume-lucro. Via de regra, as retas de receitas e custos totais se traçam desde a origem. Contudo, a um certo nível de atividade, inferior ao ponto de fechamento, a empresa não deve continuar operando posto que, neste caso, os prejuízos que sofreria seriam maiores aos que ocorreriam se optasse pelo fechamento da empresa.

Por outro lado, à direta do gráfico, o traçado de retas de receitas e custos deixam a impressão de que se poderia prolongar sem limite. Porém, este prolongamento está limitado, logicamente, pela capacidade instalada da empresa.

Alem disto, dentro dos limites máximo e mínimo, ou seja, capacidade instalada e ponto de fechamento, haverá um intervalo relevante para o qual será válida a relação custo-volume-lucro, dado que, fora deste intervalo, se produzirão distorções significativas no comportamento dos custos, o que implicará numa alteração de dita relação.

Imagine, para efeito de exemplificação, que uma pizzaria com entrega em domicílio, especializada em pizzas de mussarela, vende seu produto a $ 10 a unidades e que tenha projetado seus custos para uma produção mensal entre 3.000 e 3.600 unidades.

Itens se custo	Estimativa de 10.000 unid.
Farinha	$ 3.100
Tomates	$ 2.000
Mussarela	$ 2.500
Fermento	$ 1.500
Outros ingredientes	$ 3.000
Pessoal de cozinha	$ 4.000
Pessoal de entrega	$ 2.000
Aluguel	$ 1.500
Publicidade	$ 1.000
Custo totais	$ 20.600

O segundo passo é identificar quais são os custos fixos e os custos variáveis. O custo variável total de cada item deverá ser dividido pela quantidade produzida para se determinar o custo variável unitário.

Assim, tem-se:

Itens	Tipo de custo	Custo Fixo	Custo Variável unit.
Farinha	Variável		$ 0,31
Tomates	Variável		$ 0,20
Mussarela	Variável		$ 0,25

Fermento	Variável		$ 0,15
Outros Ingredientes	Variável		$ 0,30
Pessoal de cozinha	Fixo	$ 4.000	
Pessoal de entrega	Variável		$ 0,20
Aluguel	Fixo	$ 1.500	
Publicidade	Fixo	$ 1.000	
Total		$ 6.500	$ 1,41

A margem de contribuição por pizza de mussarela é calculada pela diferença entre preço unitário de venda e o custo variável unitário (pv – cv)

Margem de Contribuição Unitária = $ 10 - $ 1,41

Margem de Contribuição Unitária = $ 8,59

O ponto de equilíbrio (PE) em unidades de pizza é determinado pela divisão dos custos fixos pela margem de contribuição unitária:

$$PE\ q = \frac{CustoFixo}{Margem de Contribuição}$$

$$PE\ q = \frac{\$6.500}{\$8,59} = 757 pizzas$$

R = CT

pv. q = cvu . q
10, x 757 = 1,41 x 757 + 6.500
7.570 = 1.067,37 + 6500
7.570 = 7.567,37

Assim para cobrir os custos e igualar o lucro a zero, deverão ser produzidas e vendidas ao menos 757 pizzas. Se vender mais, obtém lucro; vendendo menos que 757 unidades, tem prejuízo. Comprovando:

	Unitário	Quantidade do Peq	Total R$
Receita de vendas	$ 10,00	757u	7.570
Custos Variáveis	$ 1,41	757u	1067,37
Margem de contribuição	$ 8,59		6.502,63
Custos Fixos			6.500,00
Lucro operacional			2,63

Quantas pizzas deverão ser produzidas e vendidas por mês para gerar um lucro de $ 20.000?

Lucro Meta = $ 20.000

$$PE\ q = \frac{CustoFixo + LucroMeta}{Margem de Contribuição}$$

$$PE\ q = \frac{\$6.500 + \$20.000}{\$8,59} = 3.085 pizzas$$

Para gerar um lucro de $ 20.000, deverão ser produzidas e vendidas 3.85 pizzas por mês.

Demonstrando:

	Unitário	Quantidade	Valor total R$
Receita de vendas	R$ 10,00	3.085u	30.850
Custos Variáveis	R$ 1,41	3.085u	4.349,85
Margem de Contribuição	R$ 8,59		26500,15
Custo Fixo			6.500
Lucro Operacional			20.000,15

R = CT
pv. q = cvu . q
10, x 3085= 1,41 x 3.085+ (6.500 +20.000)
30.850 = 4.349,85 + 26500
30.850 = 30.849,85

Entender a relação entre a produção e seus respectivos custos permite que os gestores desenvolvam modelos de planejamento e executem a análise do ponto de equilíbrio. Essa análise é importante para avaliar as alternativas da empresa às mudanças na lucratividade com as mudanças nos níveis das atividades de produção e vendas.

kassiotec.com.br/Luciana

54. VARIAÇÕES DO PONTO DE EQUILÍBRIO.
55. GRAU DE ALAVANCAGEM OPERACIONAL.
56. MARGEM DE SEGURANÇA.

UMA ABORDAGEM GERENCIAL DO PONTO DE EQUILÍBRIO.

Na atual conjuntura do mercado, a busca pela competitividade é um fator chave para o sucesso de qualquer empresa. Por isso, identificar e desenvolver ferramentas gerenciais eficazes é muito importante para que as organizações alcancem a sustentabilidade e possam atender às crescentes exigências do mercado.

Em meio a esse ambiente é que surge a necessidade de adoção de um correto ponto de equilíbrio para a análise da organização, pois o grau de relação entre diversas variáveis - como o preço de venda, custos fixos e variáveis, margens de contribuição, etc. - possibilita aos gestores assumirem premissas que os auxiliarão no processo de tomada de decisão de curto prazo. Devido as suas características e objetivos, o ponto de equilíbrio é considerado uma das mais importantes ferramentas de gestão da atualidade.

Poucas organizações sabem quais as quantidades mínimas de produtos a serem produzidos ou vendidos para que obtenham resultados positivos, e isto ocorre porque muitas não enxergam o ponto de equilíbrio como uma técnica muito útil, de fácil aplicabilidade e outros até mesmo por desconhecê-lo.

O ponto de equilíbrio é o volume em que as receitas totais igualam-se aos custos totais de um mesmo período considerado. Além disso, pode ser analisado quanto a sua aplicabilidade sob três aspectos: contábil, econômico e financeiro.

O ponto de equilíbrio contábil ou operacional é o mais comum e tradicional para análises, onde, conforme o explicado anteriormente, o valor das receitas iguala-se ao das despesas. É o quociente simples da divisão dos valores dos custos e despesas fixas pela margem de contribuição unitária. Nesse aspecto, não haveria lucro e nem prejuízo contábil. Outrossim, alguns especialistas ressaltam que esse aspecto já estaria ultrapassado pelo fato de não considerar plenamente os interesses dos gestores, embora seja bastante utilizado para auxilio na tomada de decisão de caráter mais urgente, quando a decisão de acertar com algum cliente possa proporcionar um elevado potencial gerador de receitas e lucros no futuro.

O ponto de equilíbrio econômico é aquele que leva em consideração as despesas e as receitas financeiras, acrescidas do saldo da correção monetária, isto é, quando a soma das margens de contribuição totalizar um valor que, ao se deduzir os custos e despesas fixas, for suficiente para remunerar o capital próprio da empresa a uma taxa satisfatória aos acionistas e compatível com mercado. Seu valor se dá através do calculo da soma dos custos e despesas fixas com o valor de um lucro mínimo estipulado que atenda às exigências dos proprietários no período e o resultado dividido pela margem de contribuição.

Já o ponto de equilíbrio financeiro leva em consideração valores intrínsecos aos custos e despesas fixas totais e que são apropriados sem o respectivo desembolso, como é o caso da depreciação, por exemplo. Dessa forma, o cálculo levaria em conta a diferença dos custos fixos e despesas fixas totais com os valores sem desembolso de numerário, dividida pela margem de contribuição unitária. Esse aspecto é considerado o mais completo para uma análise detalhada.

Assim, a observação do ponto de equilíbrio permite de forma eficiente e simplificada identificar onde ocorreram descontroles, variações positivas e/ou negativas nos diversos itens que compõe o mesmo, bem como possibilita uma avaliação e planejamento de ajustes necessários para corrigi-las em tempo hábil de se recuperar os resultados negativos e melhorar aqueles almejados em períodos futuros.

PONTO DE EQUILÍBRIO

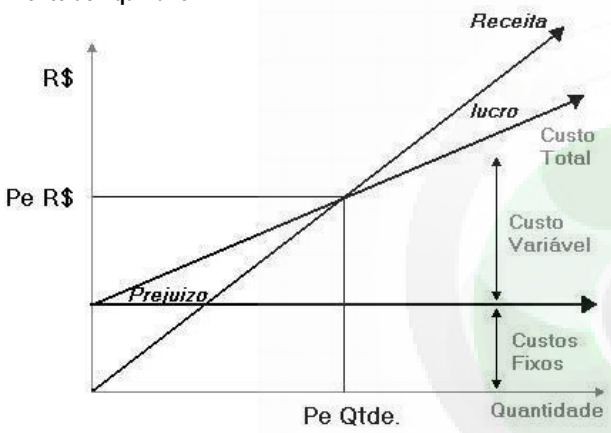
O ponto de equilíbrio equivale ao lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade do produto. Isto significa que, em cada unidade vendida, a empresa terá o lucro de um determinado valor. Multiplicado pelo total das vendas, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa. Em outras palavras, Ponto de Equilíbrio significa o faturamento mínimo que a empresa tem que atingir, para que não amargue um prejuízo, como também não estará conquistando lucro.

É muito comum encontrarmos empresários que dizem saber o significado de Ponto de Equilíbrio. Alguns realmente sabem, outros pensam que

sabem e têm aqueles que literalmente não fazem a mínima ideia do que venha ser Ponto de Equilíbrio. Se soubessem o quão importante é o conhecimento deste indicador para a sobrevivência de um empreendimento, jamais ousariam desconhecê-lo. Muitas micro e pequenas empresas não conseguem completar um ano de vida, em alguns casos pelo completo desconhecimento do ramo de atividade a que se propuseram, e , na maioria dos casos, por completo descontrole administrativo. O descontrole administrativo é tão grave que as vezes o executivo se ilude pensando que está obtendo lucros em suas operações, mas na verdade, acabam quebrando sem saber o motivo. Por incrível que pareça, acreditam que se as receitas forem iguais às despesas fixas (aluguel do imóvel, salário do pessoal, condomínio, combustível, material de expediente, pró-labore, etc) estarão pelo menos " tocando o negócio e empatando " , como se diz na gíria, não obtendo, nem lucro , nem prejuízo. A falência é uma questão de tempo.

Ponto de Equilíbrio é um dos indicadores contábeis que informa ao executivo o volume necessário de vendas, no período considerado, para cobrir todas as despesas, fixas e variáveis, incluído-se o custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado. Este indicador tem por objetivo determinar o nível de produção em termos de quantidade e ou de valor que se traduz pelo equilíbrio entre a totalidade dos custos e Retângulo de cantos arredondados: DIRETORIA das receitas. Para um nível abaixo deste ponto, a empresa estará na zona de prejuízo e acima dele, na zona da lucratividade. É o mínimo que se deve alcançar com receitas para que não amargue com prejuízo.

Ponto de Equilíbrio



Conforme se pode observar a figura acima, o Ponto de Equilíbrio é o ponto onde a linha da Receita cruza com a linha do custo total. Para se calcular o Ponto de Equilíbrio, necessário se faz é o conhecimento do conceito de Margem de Contribuição. Para Padoveze (1997,p.257), representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa. Margem de Contribuição, nada mais é do que os resultados positivos, obtidos através da Receita, menos os Custos Variáveis. Este resultado, que é a Margem de Contribuição, deverá ser igual aos Custos Fixos para que se chegue ao Ponto de Equilíbrio.

Fórmula do Ponto de Equilíbrio : **PE = Custos Fixos / % Margem Contrib.**

Descobrindo % da Margem de Contribuição

Demonstração de Resultado da empresa " XYZ "

ITEM	VALORES	%
Receita	R$ 100.000,00	100 %
(-) Custos Variáveis	R$ 65.000,00	65 %
= Margem de Contribuição	R$ 35.000,00	35 %
(-) Custos Fixos	R$ 28.000,00	
= Resultado	R$ 7.000,00	

Ponto de Equilíbrio Contábil

É o mínimo que deveremos vender num determinado período de tempo para que nossas operações não dêem prejuízo. Obviamente que também não estaremos conseguindo lucro. No caso da empresa acima, o Ponto de Equilíbrio seria:

$$PE = \frac{\text{Custo Fixo}}{\%\ \text{Margem Contribuição}} \quad \text{então,}$$

$$PE = \frac{R\$\ 28.000,00}{35\ \%} \Rightarrow PE = R\$\ 80.000,00$$

Então, R$ 80.000,00 é o mínimo, aproximadamente, que esta empresa tem que vender para conseguir bancar a sua estrutura, ou seja, para não amargar com prejuízo.

Verificação:

Demonstração de Resultado do PE da empresa " XYZ "

ITEM	VALORES	%
Receita	R$ 80.000,00	100 %
(-) Custos Variáveis	R$ 52.000,00	65 %
= Margem de Contribuição	R$ 28.000,00	35 %
(-) Custos Fixos	R$ 28.000,00	
= Resultado	R$ 0,00	

Ponto de Equilíbrio Econômico

É o Ponto de Equilíbrio com um lucro desejado. Poderá acontecer de, no processo de elaboração orçamentária, a diretoria determine um Ponto de Equilíbrio com um lucro desejado. Vamos ver o cálculo, tomando como exemplo a demonstração da empresa " XYZ ", considerando que a diretoria determinou um lucro desejado de R$ 6.000,00, acima do Ponto de Equilíbrio:

$$PE = \frac{R\$\ 28.000,00 + R\$\ 6.000,00}{35\ \%} \Rightarrow PE = R\$\ 97.142,86$$

Verificação:

Demonstração de Resultado do PE da empresa " XYZ "

ITEM	VALORES	%
Receita	R$ 97.142,86	100 %
-) Custos Variáveis	R$ 63.142,86	65 %
= Margem de Contribuição	R$ 34.000,00	35 %
(-) Custos Fixos	R$ 28.000,00	
= Resultado	R$ 6.000,00	

Ponto de Equilíbrio Financeiro

É quando dentro dos Custos Fixos, existem variações patrimoniais que não significam desembolsos para a empresa, mas que, de acordo com os Princípios Contábeis, estas variações devem figurar no resultado do exercício, sendo confrontados com as receitas, porque contribuíram para a constituição da mesma. Exemplo clássico é a depreciação. Usando o mesmo exemplo anterior, sem o lucro desejado, vamos imaginar que dentro dos custos fixos exista um valor de R$ 2.000,00 referente à depreciação. Eliminando-se a depreciação, o Ponto de Equilíbrio cai.

$$PE = \frac{R\$\ 28.000,00 - R\$\ 2.000,00}{35\ \%} \Rightarrow PE = R\$\ 74.285,71$$

Verificação:

Demonstração de Resultado do PE da empresa " XYZ "

ITEM	VALORES	%
Receita	R$ 74.285,71	100 %
(-) Custos Variáveis	R$ 48.285,71	65 %
= Margem de Contribuição	R$ 26.000,00	35 %
(-) Custos Fixos	R$ 26.000,00	
= Resultado	R$ 0,00	

Limitações da Análise do Ponto de Equilíbrio

Apesar de o Ponto de Equilíbrio ser uma ferramenta fundamental na Administração Financeira, este coeficiente não é exato, sendo passível de alguma diferença no decorrer do período. E isso é fácil de explicar. O Custo

Fixo, na realidade ele não é fixo como se diz. Ele tem esta denominação, de custo fixo, porque ele não varia de acordo com as vendas, por isso que é chamado de custo fixo. Porém, os custos que o compõem, na realidade variam de acordo com o desperdício administrativo. Por exemplo, a energia elétrica, o gasto com comunicações, com combustível e outros gastos considerados fixos, se não houver controle, eles sempre estarão variando e, com eles variando, o Ponto de Equilíbrio também variará. Por isso , este coeficiente tem seu valor aproximado. Mas apesar disso, o Ponto de Equilíbrio é uma ferramenta extremamente importante na Administração Financeira. fluxo-de-caixa.com

ALTERAÇÕES DOS CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS E SUA INFLUÊNCIA NO PONTO DE EQUILÍBRIO.

Por equilíbrio pode-se entender como sendo um estado decorrente de duas forças de mesma intensidade, mas em sentido contrários. Para as empresas essas forças constituem o faturamento e os custos decorridos desse faturamento. O equilíbrio então se dá quando o faturamento da empresa se iguala aos custos para obtê-lo. Nesse caso, o lucro é igual a zero.

Como determinar o Ponto de Equilíbrio

Como o ponto de equilíbrio depende fundamentalmente dos custos totais da empresa e do faturamento total, é necessário que estas duas forças sejam desmembradas.

A receita total é decorrente do nº de vendas. Para que se calcule o valor da receita total basta que multipliquemos o nº de vendas do produto pelo seu valor unitário. Se a Empresa XYZ vende 360.000 unidades e o valor unitário do produto é de R$ 2,50 sua receita total é, portanto de R$ 900.000.

O desmembramento do custo total é um pouco mais trabalhoso, mas nem por isso mais complexo. O Custo Total divide-se em dois tipos. Existem os custos fixos e os custos variáveis.

Os custos fixos (embora o nome sugira) não são custos que não se alteram. Esse tipo de custo costuma-se alterar de acordo com alguns índices do mercado como inflação, taxa de juros, custo de capital, etc. Ele recebe esse nome de custo fixo porque o seu valor, embora possa variar, permanece fixo em relação ao número de peças produzidas. É um custo que qualquer que seja o número de peças vendidas pela empresa, ele será o mesmo. Se a empresa XYZ vende uma ou duas ou um milhão de unidades terá custos indiferentes a essa quantidade, ou seja, custos que ela terá de arcar de qualquer forma quer produza, ou não. São exemplos de custos fixos: aluguel, honorários de Contador, luz, telefone, etc.

Os custos variáveis são aqueles que mudam de acordo com o nível de vendas. Quando a Empresa XYZ vende cem unidades de determinado produto, ela terá custos com a matéria-prima envolvida, com as comissões pagas aos vendedores, etc. Esse tipo de custo tem uma variação proporcional ao nível de vendas. Se a empresa XYZ aumenta suas vendas em 20%, os custos variáveis vão aumentar necessariamente 20%. Se suas vendas diminuem 30%, os custos variáveis também diminuirão em 30%. São exemplos de custos variáveis: a comissão dos vendedores, o seguro relacionada ao número de peças, a promoção de produtos, impostos, etc.

Existe ainda uma terceira categoria de custos; os custos semivariáveis. Esse custo nada mais é do que uma combinação entre os custos fixos e os custos variáveis. O custo variável possui uma parte fixa e uma parte variável que são passíveis de identificação. Seu comportamento frequentemente pode ser descrito como uma equação do 1º grau (Y = ax + b) onde "b" é a parte fixa e "a" corresponde a parte variável

Agora que é sabido quais são os componentes do custo e da receita total pode-se determinar o ponto de equilíbrio.

O "Ponto de Equilíbrio" pressupõe que o lucro obtido até então é igual a zero. Assim sendo para que isso ocorra é necessário vender o suficiente para que os custos totais sejam pagos. Matematicamente teríamos que:

Receita Total = Custo Total
Qtd x Preço = CF + CVU x Qtd
Qtd x Preço - (CVU x Qtd) = CF
Qtd x (Preço - CVU) = CF
Qtd = CF / (Preço - CVU)

Onde: QTD = Quantidade, CF = Custo Fixo, CVU = Custo Variável Unitário.

A diferença entre Preço e o custo variável unitário é conhecida como margem de contribuição. Através dela pode-se saber qual dentre todos os produtos realmente contribui mais para o lucro da empresa.

Vamos utilizar um exemplo para o cálculo do ponto de equilíbrio. Vamos supor que a empresa XYZ pague R$ 120,00 por mês com conta telefônica, R$ 2400,00 com aluguel. Ela possui um produto para a venda o qual tem a matéria-prima no valor de R$ 50,00 , o custo de mão de obra direto em R$ 20,00. O preço do produto no mercado está avaliado em R$ 130,00.

Os custos fixos somam R$ 2520,00 (2400 + 120).
O custo variável aumenta R$ 70,00 (50+20) por unidade.
A receita Total (ou nível de Atividade) aumenta R$ 130,00 por unidade.

O ponto de equilíbrio é de 42 unidades. Veja o cálculo:
P.E. = 2520 / (130 - 70) = 2520 / (60) = 42.

Isso quer dizer que para a Empresa XYZ pagar suas contas deve vender 42 unidades de seu produto ou faturar R$ 5460,00 em vendas (42 x R$ 130,00).

Considerações a serem feitas em relação à Análise do Ponto de Equilíbrio

a) Separação em custos Fixos e Variáveis: Os custos devem ter uma parte fixa e uma parte variável claramente definida. Embora a maioria desses custos se comporte de forma semivariável deve-se procurar desmembrar o seu comportamento em uma parte fixa e uma variável para que a análise se torne válida.
b) Intervalo de Relevância: Como uma análise como a do ponto de equilíbrio pressupõe "muitas coisas que nem sempre acontecem" sua validade é comprometida. Assim sendo é necessário definir um intervalo o qual a realidade possa ser descrita conforme a análise do ponto de equilíbrio. É bem certo que, quanto maior o intervalo menor será a validade dessa análise.
c) O preço de vendas não se altera em função do volume físico de vendas: De acordo com a lei de Rendimentos Decrescentes o preço de um produto pode se manter constante até determinado ponto, pois depois de uma certa quantidade no mercado, o equilíbrio entre Demanda e Oferta é alterado. Nessa situação um volume grande de Vendas acarreta uma oferta maior do que a demanda fazendo então com que o preço unitário se altere.
d) Há somente um produto ou, no caso de vários produtos, sua distribuição relativa é constante: As empresas fornecedoras de produtos ou serviços trabalham com muitos produtos e serviços, os quais tem contribuições diferentes em lucro marginal, custos fixos, etc. Assim sendo uma análise como esta não pode trabalhar com situações de muitos produtos, a menos que o comportamento deles sejam exatamente o mesmo.
e) As políticas Administrativas básicas em relação às operações permanecem constantes: A análise do ponto de equilíbrio pressupõe de que não haverá nenhuma mudança quando o volume de vendas se altera e que, portanto o seu custo é constante. Existem situações em que para a empresa determinados processos podem e devem ser mudados para que uma maior eficácia seja atingida. O ponto de equilíbrio ignora essa possibilidade.
f) O nível geral de preços permanece constante a curto prazo: A análise do ponto de equilíbrio não leva em conta que o preço de mercado pode sofrer alterações devido ao comportamento micro e macro econômico.
g) Sincronização entre vendas e Produção: De acordo com a análise do ponto de equilíbrio tudo o que é produzido é vendido, ou seja não existem estoques ou a quantidade estocada não é alterada.
h) A eficiência e a produtividade por indivíduos permanecem constantes: Para a análise do ponto de equilíbrio o fator humano não exis-

te. A produtividade não seria alterada de forma alguma quer seja por programas de motivação, treinamento, ou ainda por greves, manifestações, etc.

i) O Custo do Produto não se altera com o seu volume: O ponto de Equilíbrio não leva em consideração o custo de oportunidade dos bens de produção. Quando se produz muito existem ganhos referentes à escala, abaixando o produto. No entanto à medida que a produção vai crescendo os custos vão aumentando (de forma desproporcional) pois novos investimentos devem ser realizados e o custos das matérias primas pode aumentar pois a oferta de alguns recursos pode estar limitada por sua escassez.

i) Não leva em Políticas Internas para a variação de preços: Em determinadas situações o preço de um produto pode ser reduzido para se atrair o cliente. Ex: Promoções, novos produtos, etc.

PONTO DE EQUILÍBRIO

1 Conceito E Finalidade

Ponto de equilíbrio (em inglês, *break-even point)* é o estágio alcançado pela empresa no momento em que as receitas totais se igualam aos custos e despesas totais.

PE: RT = CDI

onde:
PE = Ponto de equilíbrio;
CDT = Custos e despesas totais.

Nesse estágio a situação econômica da empresa estará em pleno equilíbrio, isto é, o volume de vendas é suficiente para cobrir os custos e as despesas totais, não havendo lucro nem prejuízo.

Quando a empresa trabalha com volume de vendas abaixo do seu ponto de equilíbrio, significa que não está conseguindo cobrir seus custos e despesas totais. Nesse caso, tecnicamente, dizemos que a empresa se encontra no campo de prejuízo; quando seu volume de vendas supera o estágio do ponto de equilíbrio, está no campo de lucro.

O ponto de equilíbrio alcançado por uma empresa não é um estágio fixo que se aplica a todas as empresas e em todos os momentos. Cada empresa terá seu ponto de equilíbrio, o qual poderá referir-se ao movimento global da empresa ou apenas a uma de suas atividades ou produto.

O ponto de equilíbrio pode receber outras denominações, como ponto de nivelamento, ponto neutro, ponto de ruptura etc.

Nas empresas industriais, objeto de estudo do presente livro, o ponto de equilíbrio tem por finalidade revelar o volume mínimo que a empresa deve produzir e vender para que consiga pelo menos cobrir os seus custos e despesas totais.

Portanto, o ponto de equilíbrio será calculado cotejando a receita total derivada da venda de produtos fabricados pela empresa com os custos e despesas necessários à realização dessas receitas.

2 IMPORTÂNCIA DO PONTO DE EQUILÍBRIO NA ATIVIDADE INDUSTRIAL

Você já aprendeu que a empresa industrial se encontra no ponto de equilíbrio em relação a sua atividade principal quando as suas receitas totais derivadas da venda de produtos são iguais aos custos e despesas totais.

No entanto, ainda que a receita auferida pela empresa no ponto de equilíbrio seja suficiente para cobrir seus custos e despesas totais, ela não é considerada ideal para a empresa, uma vez que, não gerando lucro, não proporcionará retorno do capital investido. Nesse caso, os investidores (titular, sócios ou acionistas) estarão perdendo o juro que o capital por eles investido na empresa renderia se fosse destinado a outras aplicações no mercado financeiro (poupança, RDB, CDB etc.), ou no mercado de capitais (ações, cotas, debêntures etc.).

Portanto, a situação econômica da empresa industrial será considerada favorável quando as receitas derivadas da venda de seus produtos estiverem acima do ponto de equilíbrio.

O lucro começa a aparecer na empresa a partir da primeira unidade de produto vendida acima das quantidades necessárias para atingir o ponto de equilíbrio.

Você já sabe que, ao lixarem o preço de venda de um produto, os administradores da empresa estarão prevendo uma receita que seja suficiente para cobrir os custos incorridos na fabricação, as despesas dos setores administrativo e comercial e, ainda, uma margem de lucro.

Então, o preço de venda (PV) de um produto pode ser assim representado:

PV = CUSTOS + DESPESAS + Margem de Lucro

No estágio do ponto de equilíbrio, em que a empresa não obtém nem lucro nem prejuízo, o preço de venda será assim representado:

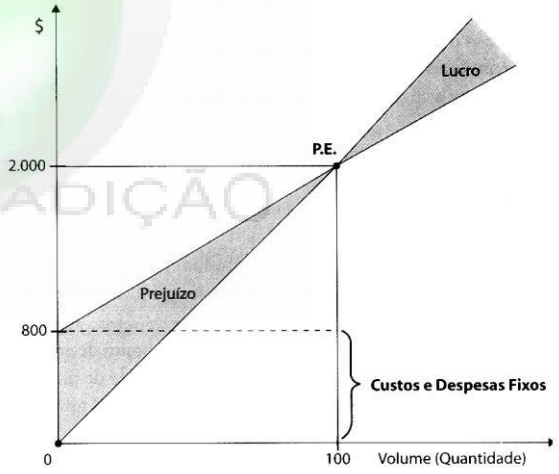
PV = CUSTOS + DESPESAS

Conhecendo, então, o volume de vendas necessário para se cobrirem os custos e as despesas totais, cada unidade de produto vendida acima desse volume oferecerá à empresa uma margem de lucro.

Suponhamos determinada empresa industrial que fabrique apenas um tipo de produto (denominaremos produto X), alcançando um preço de venda igual a $20 por unidade. Suponhamos ainda que, para fabricar e vender 100 unidades desse produto, a empresa incorra nos seguintes gastos:

Custos variáveis: $ 12 por un	1.200
Custos fixos	200
Despesas fixas	600
Custo total	2.000
Neste caso teremos:	
Receitas totais: 100 un x $20	2.000
(—) Custos e Despesas Totais	(2.000)
(=) Diferença ZERO	

Representação gráfica do ponto de equilíbrio



Observe que a centésima primeira unidade de produto a ser produzida e vendida começará a proporcionar à empresa uma margem de lucro.

Vendendo 101 unidades e mantidos os mesmos custos e despesas totais, exceto o acréscimo de custos variáveis correspondente à unidade adicionalmente produzida e vendida ($ 12), teremos:

Receita total: 101 un x $ 20 = $ 2.020
(—) Custos variáveis: 101 x $ 12 ($1.212)
(—) Custos fixos ($ 200)
(—) Despesas fixas ($ 600)
(=) Lucro: $ 8

Observe que os $ 8 de lucro auferido pela venda de uma unidade acima do ponto de equilíbrio equivale exatamente à margem de contribuição gerada pela venda da referida unidade.

A margem de contribuição unitária corresponde à diferença entre a receita bruta da venda de uma unidade e os custos e despesas variáveis incorridos para fabricação e venda dessa unidade. Aprendeu, também, que a margem de contribuição deve ser suficiente para cobrir os custos e as despesas fixos e ainda gerar uma margem de lucro. Pois bem, até o ponto de equilíbrio, o somatório das margens de contribuição dos produtos vendidos é suficiente apenas para cobrir os custos e as despesas fixos; a partir do momento em que os custos e as despesas fixos estiverem devidamente cobertos, a margem de contribuição unitária passa a representar lucro para a empresa. No caso em estudo, temos: RUI $ 20 — CVU $ 12 = MC $8.

Vamos supor que, para vender essa ioia unidade, a empresa incorra em uma despesa variável (comissões a vendedores) no valor de $ 1. Nesse caso, a despesa variável também será subtraída da receita bruta para se encontrar a margem de contribuição: $ 20 - $13 **=** MC de $ 7.

Agora, cada uma das unidades do mesmo produto produzidas e vendidas acima do ponto de equilíbrio vai gerar uma margem de contribuição unitária de $ 7 que corresponderá ao lucro unitário.

Portanto, a grande importância do conhecimento do ponto de equilíbrio na atividade industrial é a revelação, para a empresa, da quantidade de produtos a serem fabricados e vendidos para que possa cobrir seus custos e despesas totais.

3 MARGEM DE SEGURANÇA

Margem de segurança é a diferença entre a receita total auferida pela empresa e a receita total no ponto de equilíbrio.

Você **já** sabe que o objetivo das empresas, como entidades econômicas que são, é alcançar o lucro no desenvolvimento dos seus negócios. Com o lucro é que elas possibilitam aos proprietários a obtenção tanto do retorno do capital investido quanto da remuneração pelo investimento efetuado, além de permitir o seu crescimento com o reinvestimento de parte desses lucros no próprio negócio. Portanto, nenhuma empresa deseja cair no campo de prejuízo.

Observando mais uma vez o gráfico apresentado na seção anterior, verifique que, para atingir o ponto de equilíbrio, a empresa em questão precisa fabricar e vender 100 unidades do produto X. Vendendo menos que 100 unidades, cairá no campo de prejuízo; vendendo mais que 100 unidades, subirá para o campo de lucro.

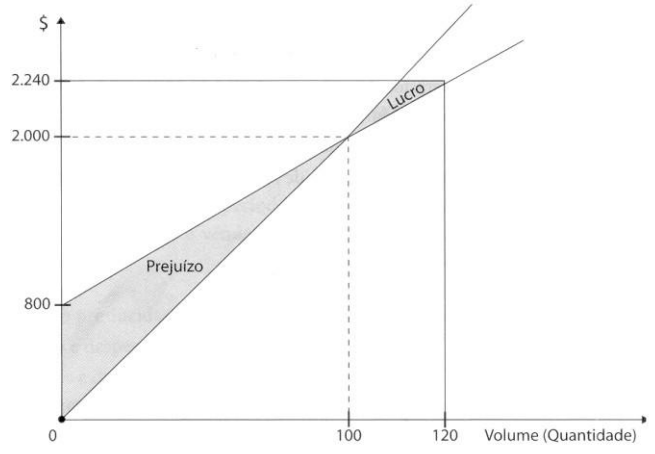
Vamos assumir, agora, que no período seguinte a empresa em questão tenha produzido e vendido 120 unidades do produto X. Mantendo as mesmas condições do exemplo anterior, teremos as seguintes ocorrências:

Receita bruta total: 120 un x $ 20	$	2.400
Custos variáveis: 120 un x $ 12	$	1.440
Custos fixos totais	$	200
Despesas fixas totais	$	600
Custos totais	$	2.240

Observe que não estamos considerando a existência de despesas variáveis. Nesse caso, teremos:

Receita bruta: 120 x $ 20	$	2.400
(—) Custos e despesas totais		($ 2.240)
= Lucro	$	160

Veja a representação gráfica da presente situação:



Observe então que a empresa, nesse período, produzindo e vendendo 120 unidades, trabalhou com uma margem de segurança equivalente a 20 unidades. Considera-se margem de segurança, pois mesmo que deixasse de vender essas 20 unidades ainda não cairia no campo de prejuízo.

A margem de segurança pode ser expressa em unidade monetária ($), em volume (quantidade) ou em percentual.

Quando expressa em unidade monetária, corresponde à diferença entre a receita total auferida na venda dos produtos e a receita no ponto de equilíbrio; quando expressa em volume, corresponderá à quantidade produzida e vendida pela empresa acima das quantidades do ponto de equilíbrio (quantidade produzida e vendida —quantidade no ponto de equilíbrio).

Quando expressa em percentual, será obtida pela fórmula: quantidade ou valor da venda diminuído da quantidade ou valor no ponto de equilíbrio, dividido pela quantidade ou valor vendido.

Portanto, no presente exemplo, a empresa alcançou uma margem de segurança correspondente a $ 400, ou a 20 unidades, ou, ainda, equivalente a 16,67% da receita total ou do volume vendido.

4 ALAVANCAGEM OPERACIONAL

4.1 Conceito

Alavancar significa mover ou levantar (algo) com o auxilio de alavanca *(Dicionário novo Aurélio da língua portuguesa século XXI,* 1999). Com um aumento (alavanca) no volume da produção e venda, promove-se uma alavancagem (elevação) no resultado.

Portanto, alavancagem operacional é um indicador que mostra quantas vezes o percentual de aumento promovido no volume gerou de percentual de aumento no resultado.

O grau de alavancagem pode ser obtido de duas maneiras:

a) GAO **=** % de Aumento no Volume/% de Aumento no Resultado
   onde:
   GAO **=** Grau de alavancagem operacional;
b) GAO Margem de Contribuição Total/Resultado.

4.2 Exemplo Prático

Neste exemplo prático, analisaremos eventos ocorridos em uma empresa industrial, abrangendo três períodos diferentes.

Período 1

Foram produzidas e vendidas 30 unidades do produto X;
Custo e despesa variável por unidade: $ 10;
Custos e despesas fixos totais do período: $110;
Preço de venda unitário: $15.

Com base nessas informações, veja o resultado:

Demonstração do resultado

Receita bruta da venda de produtos: 30 un x $ 15	$ 450
— Custos e despesas variáveis: 30 un x$ 10	($ 300)
= Margem de contribuição	$ 150
— Custos e despesas fixos totais do período	($110)
= Resultado (lucro líquido)	$ 40
Margem de segurança: 450 — 330 =	$ 120

Calcularemos, agora, o ponto de equilíbrio e a margem de segurança:
MCU **=** $ 15 — $10 = $ 5
PE: $ 110/$ 5 = 22 un
Margem de segurança: 450 — 330 **= $** 120

Observe que nesse período a empresa alcançou o seu ponto de equilíbrio com a produção e venda de 22 unidades (**$** 330) e apresentou uma margem de segurança de 8 unidades ($ 120) ou de 26,67%.

O grau de alavancagem, neste caso, será: 150/40 **= $** 3,75.

Período 2

Vamos admitir que no período seguinte a empresa tenha decidido aumentar o volume da produção e venda em 10%. As demais ocorrências foram mantidas.

Veja:
Foram produzidas e vendidas 33 unidades do produto X;
Custo e despesa variável por unidade: $ 10;
Custos e despesas fixos totais do período: $110;
Preço de venda unitário: $ 15.

Com base nessas informações, veja o resultado:

Demonstração do resultado	
Receita bruta da venda de produtos: 33 un x $ 15	$ 495
— Custos e despesas variáveis: 33 un x $ 10	($ 330)
— Margem de contribuição	$ 165
— Custos e despesas fixos totais do período	($ 110)
— Resultado (lucro líquido)	$ 55

Observe agora que o acréscimo no volume da produção e venda equivalente a 10%, ou 3 unidades, gerou uma elevação no lucro, equivalente a 3 7,5% (pulou de $ 40 para $ 55), com uma alavancagem de 3,75 vezes **(** 37,50%/10% **=** 3,75).

Conforme já dissemos, o grau de alavancagem operacional pode ser igual à porcentagem de acréscimo ocorrida no lucro, dividida pela porcentagem de acréscimo no volume.

Assim, para cada 1% de acréscimo promovido no volume da produção e venda, o lucro aumentou em 3,75%. Logo, o percentual do aumento incorrido no lucro corresponde a 3,75 vezes o percentual de aumento incorrido no volume.

Período 3

Vamos assumir, agora, que no terceiro período a empresa tenha decidido aumentar mais uma vez a produção e venda em 3 unidades em relação ao volume de produção e venda do período anterior.

Mantendo as demais ocorrências, teremos:
Foram produzidas e vendidas 36 unidades do produto X;
Custo e despesa variável por unidade: $ 10;
Custos e despesas fixos totais do período: $ 110;
Preço de venda unitário: $ 15.
Com base nessas informações, veja o resultado:

Demonstração do resultado	
Receita bruta da venda de produtos: 36 un x $ 15	$ 540
— Custos e despesas variáveis: 36 un x $ 10	($ 360)
— Margem de contribuição	$ 180
— Custos e despesas fixos totais do período	($ 110)
— Resultado (lucro líquido)	$ 70

Tomando como base o movimento ocorrido no período 1, agora comparando-o com o do período 3, podemos observar que um aumento no volume da produção e venda de 20% equivalente a 6 unidades provocou uma elevação no lucro líquido na ordem de $ 75% (pulou de $ 40 para $ 70), com uma alavancagem de 3,75 vezes (75%/20% = 3,75).

Percebe-se que, mantendo o mesmo ponto de análise, isto é, partindo sempre das 30 unidades, o grau de alavancagem permanece constante, ou seja, para cada 1% de aumento no volume de produção e venda, haverá um acréscimo de 3,75% no resultado. Como o aumento no volume correspondeu a 20%, o aumento no lucro correspondeu a 75% (20% x 3,75 vezes).

É importante salientar que essa proporção será mantida seja qual for o aumento no volume da produção e venda, desde que considerado esse aumento sempre em relação às 30 unidades que tomamos por referência. Mudando essa referência, a alavancagem provocada no lucro também mudará.

4.3 Grau de Alavancagem *versus* Margem de Segurança

Enquanto o grau de alavancagem indica quantas vezes o percentual de aumento a ser promovido no volume vai gerar de percentual de aumento no resultado, a margem de segurança revela a maior ou a menor possibilidade que a empresa tem de cair na zona de prejuízo.

Veja o grau de alavancagem de cada período estudado na presente seção:

Período 1:150/40 = 3,75
Período 2:165/55 = 3
Período 3:180/70 = 2,57

Note que consideramos, no presente cálculo, as ocorrências de cada período isoladamente. Se tomássemos por base sempre o período 1, por exemplo, o grau de alavancagem não se alteraria, conforme já comentamos.

Veja, agora, a margem de segurança:
Período 1: 8 x 100/30 = 26,67%;
Período 2:11 x 100/33 = 33,33%;
Período 3:14 x 100/36 = 38,89%.

Observe que, mantidas as mesmas condições em relação aos custos e despesas totais, bem como em relação ao preço de venda, podemos concluir que, à medida que a produção aumenta, distanciando-se do ponto de equilíbrio, o grau de alavancagem tende a diminuir enquanto a margem de segurança tende a aumentar.

5. TIPOS DE PONTO DE EQUILÍBRIO

No estudo do ponto de equilíbrio, alguns aspectos merecem atenção.

Quando a receita total se iguala aos custos e despesas totais, a empresa não obtém nem lucro nem prejuízo. Entretanto, conforme já assinalamos, neste estágio, os proprietários (titular, sócios ou acionistas) estarão incorrendo em um custo de oportunidade, ou seja, deixando de ganhar os juros que o capital por eles investido na empresa lhes renderia se fosse destinado a outras aplicações no mercado financeiro ou no mercado de capitais. Ainda, no total dos custos e despesas poderão estar incluídas despesas com depreciação, amortização, exaustão e com a constituição de provisões, as quais não correspondem a saídas de recursos financeiros no referido exercício. Nesse caso, mesmo a empresa estando operando abaixo do seu ponto de equilíbrio, não estará apresentando financeiramente resultado negativo.

Assim, a fórmula do ponto de equilíbrio poderá ser adaptada com a inclusão ou exclusão de dados visando melhor adequação aos interesses de momento de seus usuários (proprietários, administradores, analistas etc.).

Os usuários, portanto, poderão desejar conhecer o volume a ser produzido e vendido para não obter nem lucro nem prejuízo; para cobrir todos os seus custos e despesas e ainda sobrar uma margem de lucro suficiente para remunerar o capital investido pelos sócios; para cobrir somente os custos e despesas financeiras, excluindo valores contabilizados no resultado com a constituição de provisões, com a depreciação, amortização, exaustão; para cobrir, além dos custos e despesas totais, juros e parcelas de financiamentos obtidos e também proporcionar lucros a serem distribuídos aos sócios etc.

Portanto, você poderá encontrar vários tipos de ponto de equilíbrio, cada um com um objetivo a cumprir.

5.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

Quando falamos em ponto de equilíbrio de maneira geral estamos nos referindo ao ponto de equilíbrio contábil, ou seja, ao estágio alcançado pela empresa no qual a receita total iguala-se aos custos e despesas totais, não havendo, contabilmente, nem lucro nem prejuízo.

Fórmula: PEC = CDFT/MCU

onde:
PEC = Ponto de equilíbrio contábil;
CDFT Custos e despesas fixos totais;
MCU = Margem de contribuição unitária.

A margem de contribuição unitária, por sua vez, é apurada pela fórmula:

MCU = RU - CDVU

onde:
MCU Margem de contribuição unitária;
RU Receita unitária;
CDVU = Custos e despesas variáveis por unidade.

5.1.1 Exemplo Prático

Considere os seguintes dados extraídos dos registros contábeis de uma empresa industrial, em 31 de dezembro de XI:

Custos + despesas variáveis = $ 50 por unidade;
Custos fixos + despesas totais = $ 900.000 por ano;
Preço de venda = $ 80 por unidade.

Pede-se: com base nos dados apresentados, calcular o ponto de equilíbrio contábil.

SOLUÇÃO:
Inicialmente calcularemos a margem de contribuição unitária:
MCU = 80 — 50
MCU = 30

Agora, vamos calcular o ponto de equilíbrio contábil:

PEC = 900.000/30 = 30.000 un

Significa que, para atingir o ponto de equilíbrio contábil, ou seja, para que a receita total seja suficiente, pelo menos, para cobrir os custos e as despesas totais, a empresa precisa fabricar e vender 30.000 unidades do produto.

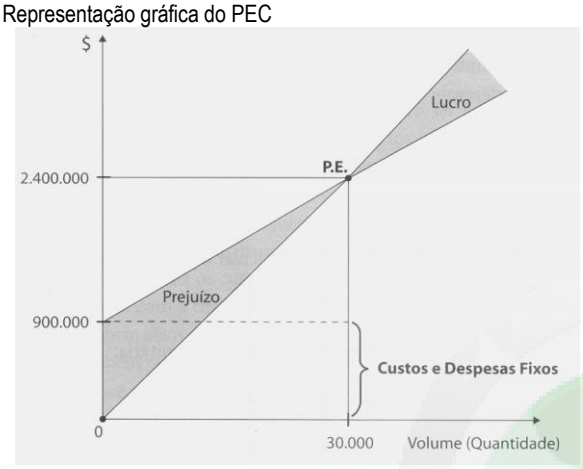
Se pretendermos conhecer o PEC em unidade monetária **($),** faremos:

30.000 un x $ 80 = $ 2.400.000

Quando esta empresa atingir a receita total com a venda de produtos de $2.400.000, terá alcançado o seu ponto de equilíbrio contábil.

DEMONSTRAÇÃO DO PEC	
Receita total (30.000 x $ 80)	2.400.000
— Custos e despesas variáveis totais (30.000 x $ 50)	(1.500.000)
— Margem de contribuição	900.000
— Custos e despesas fixas totais	(900.000)
— Margem de lucro	ZERO

Representação gráfica do PEC



Observe no gráfico que, quando a receita total estiver abaixo daquela indicada no ponto de equilíbrio, a empresa estará no campo de prejuízo; observe também que, quando a receita total superar aquela indicada no ponto de equilíbrio, a empresa estará no campo de lucro.

O PEC, portanto, revela o volume a ser produzido e vendido para que contabilmente não seja apurado nem lucro nem prejuízo.

5.2 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

Ponto de equilíbrio econômico é o estágio alcançado pela empresa no momento em que a receita total, derivada da venda de produtos, é suficiente para cobrir os custos e as despesas totais e ainda proporcionar uma margem de lucro aos proprietários, como remuneração do capital por eles investido na empresa.

Fórmula: PEE = CDFT + ML/MCU

onde:

PEE = Ponto de equilíbrio econômico;

CDFT Custos e despesas fixos totais;

ML Margem de lucro;

MCU = Margem de contribuição unitária.

Conforme já assinalamos, quando a empresa estiver operando exatamente no seu ponto de equilíbrio contábil, os investidores (proprietários) deixarão de receber o juro do capital investido.

Sabemos que os investidores almejam sempre, além do retorno do capital investido, um ganho real que possa lhes proporcionar lucros acima daqueles que outros investimentos disponíveis no mercado oferecem.

Dessa forma, o lucro desejado poderá corresponder a uma percentagem do capital investido, da receita bruta de vendas, ou, ainda, poderá corresponder a outro valor fixado por critérios definidos conforme seus interesses.

Quando uma pessoa investe no capital de uma empresa, em geral ela deseja receber como remuneração pelo investimento efetuado, no mínimo, os juros de mercado. Quando a empresa opera no ponto de equilíbrio contábil, os investidores nada recebem, surgindo a figura do "custo de oportunidade"~

Custo de oportunidade corresponde ao valor dos rendimentos que se deixa de obter quando se aplica um recurso financeiro em uma atividade e não em outra.

Exemplo:

Vamos supor que Valéria tenha em disponibilidade $ 100.000 e decida investir no capital de determinada sociedade.

No final de um ano da data do investimento, Valéria recebe da sociedade, como dividendos, a importância de $ 5.000 como resultado da sua participação no capital dessa empresa.

Tendo em vista que os investimentos em caderneta de poupança no referido período ofereceram rendimentos correspondentes a 6%, se Valéria tivesse investido seu recurso financeiro em caderneta de poupança teria ganho $ 1.000 a mais que no investimento que efetuou. Logo, o custo de oportunidade, nesse caso, corresponde a $ 1.000, ou seja, o quanto Valéria deixou de ganhar por ter aplicado no capital de uma empresa e não na caderneta de poupança.

O ponto de equilíbrio econômico, portanto, proporcionará aos investidores o conhecimento do volume que deverão produzir e vender para cobrir os custos e despesas totais, obter lucros e ainda o retorno do capital que investiram na empresa, dentro das metas fixadas.

5.2.1 Exemplo Prático 1 (Margem de Lucro com base em Porcentagem sobre o Capital)

Quando os proprietários desejarem obter lucro nas vendas de produtos com base em um percentual a ser aplicado sobre o capital investido, deverão, então, definir esse percentual que seja suficiente para recuperar as perdas decorrentes da inflação e garantir ainda um ganho real com base nas taxas de juros do mercado.

Aproveitando o exemplo apresentado na seção anterior, suponhamos que o lucro pretendido seja de 20% do valor do capital investido na empresa. Supondo, ainda, que o valor do capital da empresa seja de $ 600.000, o valor do lucro desejado será:

20% de $ 600.000 = $ 120.000

Neste caso, a fórmula do ponto de equilíbrio econômico será:

PEE = CDFT + ML/MCU

onde:

ML = Margem de lucro desejada.

Com os dados anteriores, faremos:.

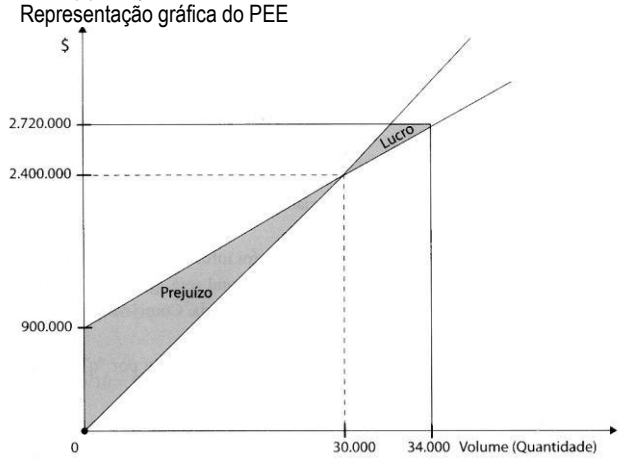
$$PEE = \frac{900.000}{30} + \frac{120.000}{30} = 34.000$$

Assim, o ponto de equilíbrio econômico será atingido com a produção e venda de 34.000 unidades do produto.

Nesse caso, o ponto de equilíbrio econômico em unidade monetária **($)** será: 34.000 un x $ 80 = $ 2.720.000

DEMONSTRAÇÃO DO PEE	
Receita total (34.000 un x $ 80)	2.720.000
(—) Custos e despesas variáveis (34.000 un x $ 50)	(1.700.000)
(=) Margem de contribuição	1.020.000
(—) Custos e despesas fixos totais	(900.000)
(=) Margem de lucro	120.000

Representação gráfica do PEE



5.2.2 Exemplo Prático 2 (Margem de Lucro com base na Receita Total)

Os sócios poderão fixar a margem de lucro desejada mediante a aplicação de um percentual sobre a receita total a ser auferida na venda dos produtos. Nesse caso, o ponto de equilíbrio econômico poderá ser calculado por meio de uma equação do primeiro grau.

Aproveitaremos os mesmos dados apresentados para cálculo do ponto de equilíbrio contábil, acrescentando o percentual de lucro desejado.

Custos + Despesas variáveis = $ 50 por unidade;

Custos fixos + Despesas totais = $ 900.000 por ano;

Preço de venda = $ 80 por unidade.

Pede-se: sabendo-se que os titulares decidiram obter lucro igual a 25% da receita total que auferirão com a venda dos produtos, quantas unidades deverão produzir e vender durante o ano?

SOLUÇÃO:

Neste caso, a empresa deseja conhecer nada mais do que o ponto de equilíbrio econômico em quantidades. Entretanto, como a margem de lucro não foi informada em valores, pois corresponde a um percentual sobre a receita total, os cálculos, conforme dissemos, deverão ser efetuados por meio de uma equação do primeiro grau.

Acompanhe:

A receita total será igual ao custo total mais a margem de lucro.

Assim, a equação do primeiro grau será representada pela seguinte fórmula:

RT = CT + ML

Denominaremos RT de expressão 1; CT de expressão 2 e ML de expressão 3.

Em seguida, devemos buscar no enunciado da questão os valores a serem atribuidos para cada expressão. Veja:

Expressão 1: receita total (RT) — na questão foi informada apenas a receita unitária (RU), que é igual a $ 80. Portanto, a receita total será igual à receita unitária multiplicada pela quantidade de produtos a ser produzida. Como não conhecemos a quantidade, ela será representada pela letra "q".

Assim, $ 80, que é o valor da receita unitária, multiplicado por q será igual à receita total:

RT = $ 80 x q, ou simplesmente: RT = 80q.

Expressão 2: custo total (CT) — o custo total é composto pelos custos e despesas fixos totais + os custos e as despesas variáveis totais.

Os custos e as despesas fixos totais foram informados e são de $ 900.000; os custos e as despesas variáveis totais precisam ser calculados.

Note que na questão foi informado que o custo variável unitário é de $ 50; logo, para se conhecer o valor das despesas variáveis totais, basta multiplicar $ 50 pelas quantidades.

Como a quantidade, até este momento, é uma incógnita, o total dos custos e despesas variáveis será igual a 50 multiplicado por "q" ou simplesmente 50q.

Dessa forma, a expressão 2 será assim representada: CI = 900.000 + 50q.

Expressão 3: margem de lucro (ML) — como o lucro desejado corresponde a 25% da receita total, e sendo a receita total igual a 80q, temos:

25% de 80q = 20q

Agora que já conhecemos as expressões 1, 2 e 3, vamos colocá-las na fórmula da equação do primeiro grau. Veja:

RI - CT + ML

onde:

80q = (900.000 + 50q) + 20q

Como os sinais são iguais, podemos eliminar os parênteses:

80q = 900.000+50q+20q

Agora, colocaremos os elementos das expressões que não contêm "q" de um lado e os que contêm "q" de outro. Veja:

900.000 = 50q + 20q — 80q

onde:

900.000 = 10q

logo,

q = 900/10 = 90.000

Portanto, será necessário produzir e vender 90.000 unidades do produto para cobrir os custos totais e ainda restar uma margem de lucro igual a 25% da receita total.

DEMONSTRAÇÃO

Receita total: (90.000 x 80)	7.200.000
— Custos e despesas variáveis totais: (90.000 x $ 50)	(4.500.000)
= Margem de contribuição	2.700.000
— Custos e despesas fixos totais	(900.000)
= Margem de lucro: (25% de 7.200.000)	1.800.000

NOTA: *É importante salientar que a margem de lucro pretendida, com base em percentual a ser aplicado sobre a receita bruta, é diretamente proporcional ao percentual da margem de contribuição unitária. Assim, quanto maior for a margem de contribuição unitária, maior será o percentual da margem de lucro sobre a receita total e vice-versa.*

5.3 Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF)

Ponto de equilíbrio financeiro é o estágio alcançado pela empresa no momento em que a receita total auferida com a venda dos produtos é suficiente para cobrir o total dos custos e das despesas totais diminuído do total dos custos e despesas não-financeiros.

Lembramos que os custos e as despesas não-financeiros são aqueles que, embora tenham sido considerados na apuração do resultado, integrando o total dos custos e despesas fixos, não correspondem a saídas de dinheiro da empresa. Os mais comuns são: depreciação, amortização, exaustão, provisão para créditos de liquidação duvidosa, provisão para ajuste ao valor de mercado etc.

Fórmula: PEF = CDFT - CDNF/MCU

onde:

PEF = Ponto de equilíbrio financeiro;

CDFT = Custos e despesas fixos totais;

CDNF = Custos e despesas não-financeiros;

MCU Margem de contribuição unitária.

Ainda com base no exemplo apresentado na seção anterior, supondo que dentre o total dos custos e despesas fixos $ 60.000 correspondam a despesas com depreciação e amortização, teremos:

$$PEF = \frac{900.000 - 60.000}{30} = 28.000$$

PEF = 28.000 unidades

Para encontrar o ponto de equilíbrio financeiro em unidade monetária ($), faremos:

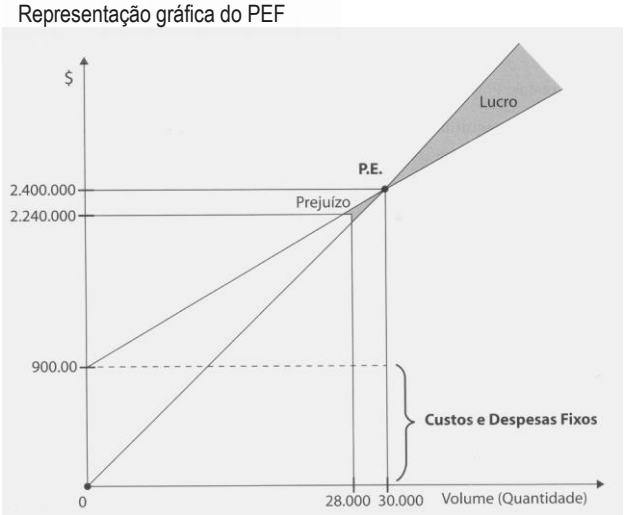
28.000 un x $ 80 = $ 2.240.000

DEMONSTRAÇÃO DO PEF

Receita total (28.000 un x $ 80)	2.240.000
— Custos e despesas variáveis totais (28.000 unx$ 50)	(1.400.000)
= Margem de contribuição	840.000
— Custos e despesas fixos	(900.000)
= Prejuízo	(60.000)

Observe que, no ponto de equilíbrio financeiro, o prejuízo corresponde ao total dos custos e despesas não-financeiros. Significa que, embora apresentando prejuízo, o total das receitas auferidas no ponto de equilíbrio é suficiente para cobrir os gastos financeiros.

Representação gráfica do PEF



5.4 Ponto de Equilíbrio Mix

Você estudou até aqui os pontos de equilíbrio contábil, econômico e financeiro, porém considerando que a empresa fabrique apenas um tipo de produto. Entretanto, o comum é que as empresas fabriquem vários tipos de produtos, com custo variável, preço de venda e margem de contribuição diferentes.

Nesse caso, o ideal seria calcular um ponto de equilíbrio para cada produto. No entanto, quando a variedade de produtos for grande, muitos problemas surgirão, como ocorre, principalmente, com o rateio dos custos indiretos, **já** que, além do subjetivismo e de outros problemas já estudados em capítulos anteriores, a variação no volume da produção poderá reduzir ou aumentar a carga dos próprios CIFs por unidade de produto fabricada.

A solução será então calcular inicialmente um ponto de equilíbrio global em quantidades utilizando para o cálculo a margem de contribuição ponderada e, em seguida, com base na mesma proporção de participação de cada margem de contribuição em relação ao seu total, calcular as quantidades a serem produzidas por produto. Uma vez conhecido o ponto de equilíbrio por produto em unidades, bastará multiplicar pelo preço de venda para se conhecer o ponto de equilíbrio por produto em valor.

Veja o exemplo prático a seguir.

5.4.1 Exemplo Prático

Considere as seguintes informações extraídas do controle interno e dos registros contábeis de uma empresa industrial, relativas ao mês de maio:

a) A empresa fabricou e vendeu 4 produtos: A, B, C e D.
b) Custos e despesas variáveis médias por unidade: produto A, 10; produto B, 3; produto C, 2; produto D, 10.
c) Preço de venda médio por unidade: produto A, 25; produto B, 8; produto C, 50; produto D, 30.
d) Custos fixos + despesas fixas totais: 210.000.

Pede-se: com base nos dados apresentados, calcular o ponto de equilíbrio contábil global e por produto, em valor e em quantidade.

SOLUÇÃO:

Você já sabe que para calcular o PEC basta dividir o total dos custos e despesas fixos pela margem de contribuição unitária. Pois bem, quando a empresa trabalha com vários produtos, haverá também várias margens de contribuição unitária. Nesse caso, para encontrar o PEC, deve-se dividir o total dos custos e despesas fixos pela margem de contribuição unitária ponderada.

Inicialmente calcularemos a margem de contribuição unitária de cada produto. Veja:

MCU produto A: 25—10=	15
MCU produto B: 8—3 =	5
MCU produto C: 50—20=	30
MCU produto D: 30— 10	20
MCU total =	70

Agora vamos calcular a margem de contribuição ponderada.

Para isso, é preciso conhecer a participação de cada MCU em relação à MÇ total. Veja:

Cálculo do percentual de participação da MCU de cada produto em relação à MC total:

Pela regra de três, faremos:

Produto A: 15 x 100/70	2 1,42857%
Produto B: 5 x 100/70 =	7,14286%
Produto C: 30 x 100/70 =	42,85714%
Produto D: 20 x 100/70 =	28,57 143%
Total =	100%

NOTA: *No cálculo dos percentuais de participação de cada MCU em relação à MCI, é aconselhável trabalhar com o maior número possível de casas decimais.*

Agora, vamos simular uma produção total de 100 unidades. Veja:

Produto A:21,42857unx$ 15=	$ 321,42855
Produto B: 7,14286 un x $ 5 =	$ 35,7 1430
Produto C: 42,857 14 un x $ 30 =	$ 1.285,7 1420
Produto D: 28,57143 un x $ 20 =	$ 571,42860
Totais: 100 un =	$ 2.214,28565

Isso significa que a margem de contribuição ponderada para a fabricação de 100 unidades corresponderá a $ 2.214,28565.

Logo, a margem de contribuição unitária será:
$ 2.214,28565/100 un = $ 22,14286 MCUP

Agora que conhecemos a MCU ponderada, faremos:
Cálculo do PEC:
$ 2 10.000/22,14286 = 9.484

Para encontrarmos as quantidades de cada produto no PEC, aplicaremos o mesmo percentual de participação da MCU em relação à MCI. Veja:

Produto A: 2 1,42857% de 9.484 un =	2.032 un
Produto B: 7,14286% de 9.484 un =	677 un
Produto C: 42,85714% de 9.484 um =	4.065 um
Produto D: 28.57143% de 9.484 um =	2.710 um
Totais: 100% =	9.484 un

NOTA: *No cálculo final para se conhecer as quantidades de cada produto a serem fabricadas, haverá sempre necessidade de ajustes, uma vez que não se fabrica parte de uma unidade de produto para ser vendida.*

Veja, então, como ficará o PEC em valores:

Produto A: 2.032 un x $ 25 =	$ 50.800
Produto B: 677 un x $ 8 =	$ 5.416
Produto C: 4.065 un x $ 50 =	$ 203.250
Produto D: 2.710 un x $ 30	=$81.300
Total =	$ 340.766

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	
Receita bruta do produto A: 2.032 un x $ 25	50.800
— Custos variáveis do produto A: 2.032 un x 10	(20.320)
Receita bruta do produto B: 677 x $ 8	5.416
— Custos variáveis do produto B: 677 x 3	(2.031)
Receita bruta do produto C: 4.065 x $ 50	203.250
— Custos variáveis do produto C: 4.065 x 20	(81.300)
Receita bruta do produto D: 2.710 x $ 30	81.300
— Custos variáveis do produto D: 2.710 x 10	(27.100)
= Margem de contribuição total	210.015
— Custos e despesas fixos	(210.000)
= Margem de lucro	15*
*A margem de lucro no ponto de equilíbrio deve ser igual a zero.	.

Quando se trabalha com margem de contribuição unitária ponderada, haverá sempre uma diferença para mais ou para menos entre a margem de contribuição total e o total dos custos e despesas fixos, em decorrência das aproximações de valores nos diversos cálculos efetuados. Quanto maior for o número de casas decimais utilizadas, menor será a diferença.

Ë importante salientar que existem outras maneiras de se calcular o ponto de equilíbrio quando a empresa fabricar produtos variados, e que renomados contabilistas brasileiros desaprovam o cálculo dessa modalidade de PE, alegando imprecisões nos resultados apurados pela aplicação das fórmulas próprias, além de outras razões corretamente justificadas por eles. Entretanto, julgamos que o cálculo do PE considerando as margens de contribuição ponderadas, conforme exemplo prático que apresentamos na presente seção, representa importante indicador que pode auxiliar os usuários das informações contábeis em suas tomadas de decisões.

Por fim, esclarecemos que os procedimentos apresentados na presente seção para cálculo do ponto de equilíbrio contábil aplicam-se também aos cálculos dos pontos de equilíbrio econômico e financeiro.

6. ESTUDO DA RELAÇÃO CUSTO-VOLUME-LUCRO

O estudo da relação custo-volume-lucro é indispensável em qualquer processo de análise que envolva a gestão de uma empresa industrial.

Para que possam tomar decisões concisas em benefício do desenvolvimento da empresa industrial, os usuários das informações contábeis, especialmente os analistas, precisam ter pleno conhecimento dos fatores que provocam variações nos resultados. O lucro desejado é o termômetro capaz de influenciar nas decisões de incremento ou descontinuidade de parte ou do total de um processo produtivo.

Nesta seção, não trataremos desse assunto com profundidade, uma vez que nossa proposta na presente obra é abordar com maior ênfase os aspectos contábeis relacionados ao custo industrial. Entretanto, julgamos necessário fazer algumas considerações exatamente para que você possa perceber a importância do conhecimento dos assuntos tratados no presente capítulo, em especial para fins gerenciais.

Vamos supor as seguintes informações extraídas do controle interno de uma empresa industrial, relativas a determinado mês:

Volume de produção: 100 unidades do produto A/mês;
Custos e despesas variáveis por unidade: $ 30;
Custos e despesas fixos mensal: $ 900;
Preço de venda unitário: $ 50.
Com esses dados, veja as informações que poderemos extrair:
Receita bruta total: 100 x $ 50 = $ 5.000;
MCU: $ 50—$30=$20;
PEC em quantidade: CDF/MCU: $ *9001$* 20 = 45 un
Margem de segurança: Qtde. vendida **—** Qtde. no PE: 100 —45 = 55 un
Grau de alavancagem: MCT/LL: 2.000/1.100 = 1,82 vez

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Volume produzido e vendido: 100 un x $ 50	5.000
— Custos e despesas variáveis: 100 un x $ 30	(3.000)
— Margem de contribuição total	2.000
—Custos e despesas fixos	(900)
= Lucro líquido =	1.100

Em uma análise superficial das informações aqui apresentadas, você poderá observar que qualquer variação que se promova no volume da produção e venda (em quantidade ou em valor), nos custos e nas despesas (fixos ou variáveis) ou no preço de venda provocará alterações em todas as informações extraídas (MC, MS, PEC etc.), refletindo diretamente no resultado.

Portanto, o resultado sofre influência de variações ocorridas:

a) No volume da produção e venda: em quantidade, decorrentes não só do funcionamento normal e esperado das máquinas e dos equipamentos como também do pessoal que trabalha diretamente na produção; em valor, decorrentes das flutuações do mercado em relação a possíveis alterações nos custos tanto dos materiais quanto da mão-de-obra e dos gastos gerais de fabricação.
b) Nos custos: além das situações comentadas na letra "a' é importante salientar que tanto os custos fixos quanto os variáveis estão sujeitos a variações em decorrência de inúmeros fatores como concorrência, dissídios, inflação, escassez de insumos etc.
c) Nos preços de venda dos produtos: como regra geral, temos que o preço de venda deve ser suficiente para cobrir os custos e as despesas totais e ainda proporcionar uma margem de lucro. Quanto à formação dos custos e das despesas, dispensamos comentários adicionais uma vez que foram objeto de estudo ao longo dos capítulos; quanto à margem de lucro, o ideal é que seja aquela desejada pela empresa, porém nem sempre isso é possível, pois sua fixação depende diretamente das reações do mercado, além do fato de que, em algumas circunstâncias, a empresa precisa sacrificar lucros de alguns produtos para alcançar melhores resultados em outros.

Dessa forma, no estudo da relação custo-volume-lucro, os analistas não podem dispensar, entre outros, os instrumentos tratados no presente capítulo.

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC – ACTIVITY BASED COSTING.

Custeio baseado em atividades ou custeio ABC (*Activity Based Costing*) é um método de custeio que está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Esta é uma metodologia desenvolvida pelos professores americanos Robert Kaplan e Robin Cooper em meados da década de 80 (Harvard), voltada à análise de custos de atividades, seus direcionadores, objetos de custos focada para um tratamento especial de custos indiretos e sua junção com a metodologia: UP' – Unidade de Produção© (UEP).

Conceitos básicos

O sistema de custeio baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*) procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. Poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades "é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos". Este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

A ideia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos. Conforme Eller (2000, p.82), "o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades". Segundo Martins (2003, p.96) para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores. Martins (2003, p.96) ensina ainda que "há que se distinguir dois tipos de direcionador: ... direcionador de custos de recursos, e os ...direcionadores de custos de atividades". O citado autor continua afirmando que "o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades". Afirma ainda que "o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos". Nakagawa (2001, p.42), conceitua atividade "como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos". Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

Importância e utilização do ABC

A importância que se dá à utilização do sistema de custeio ABC é em virtude do mesmo não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades. Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

Implementação do ABC

A implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

Vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC

Para melhor entendimento apresentamos as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio ABC.

Vantagens

Como vantagens podemos ressaltar:

- informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- menor necessidade de rateios arbitrários;
- atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);
- obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais e serviços, com ou sem fins lucrativos);
- pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade;
- pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição;

- possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Desvantagens

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens:

- gastos elevados para implantação;
- alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- necessidade de revisão constante;
- leva em consideração muitos dados;
- informações de difícil extração;
- dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

O Custo Baseado em Atividades - ABC surgiu com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos indiretos fixos *(overhead)* aos produtos e serviços prestados pelas organizações.

Usar a gestão por processo como referência para atribuição de custos a objetos como base em atividades permite à organização mover-se nas duas direções, entre a obtenção de um cálculo exato do custo e rentabilidade do produto, serviço e/ou procedimento e a identificação de oportunidades para a melhoria contínua da rentabilidade.

A ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades executadas pela empresa e entender seus comportamentos, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e estas atividades.

O custeio por Atividade pressupõe que os recursos são consumidos pelas atividades desenvolvidas pelas unidades da empresa, gerando custos, e que os procedimentos, produtos e serviços prestados usem estas atividades consumindo seus custos.

O modelo de custeio por atividade consiste em secionar as unidades da empresa em atividades, calcular o custo destas atividades através dos recursos consumidos por cada uma delas, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas (direcionadores de custo) e, em seguida alocar os custos das atividades aos procedimentos, produtos e serviços prestados.

O custeio por atividade utiliza o conceito de direcionadores de custo, os quais podem ser definidos como aquelas atividades ou variáveis que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades. Com a utilização dos direcionadores de custo, o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade, para desta maneira, alocá-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades por eles assim determinados.

RECURSOS - são todos os gastos incorridos pelas diversas unidades ou centros de custo de uma Empresa, representados pelas despesas consumidas, os quais são necessários à realização de suas Atividades. Os recursos básicos utilizados são:

- Recursos humanos - Mão de Obra própria;
- Serviços de terceiros - Mão de Obra contratada;
- Materiais e medicamentos aplicados;
- Equipamentos e instalações utilizadas;
- Recursos Financeiros.

ATIVIDADE - é qualquer evento executado por uma unidade ou centro de custo, que consome os recursos da Empresa. Atividade pode ser definida como um conjunto de tarefas e operações, definidas no nível apropriado para o gerenciamento de custos. No processo de mapeamento e detalhamento das atividades é necessário que busque algumas definições, tais como:

- Que recursos são consumidos?
- Como estes recursos são consumidos?
- Quais são os clientes de cada atividade?
- Como este cliente consome esta atividade?
- Qual o centro de custo responsável por ela?
- Quem é o responsável pela execução da atividade?
- Quais são os indicadores para medir o seu desempenho?

As atividades deverão ser definidas no nível de detalhe de interesse do gestor, e que seja possível a sua medição e acompanhamento. O sistema permite que, em uma primeira fase de implantação, seja definida apenas uma atividade básica para cada centro de custo, para que posteriormente sejam detalhadas aquelas atividades, onde houver relevância dos custos ou distinção de processos que determinem em diferenciação nos custos dos produtos e serviços prestados.

As atividades serão custeadas a partir de direcionadores de custo, os quais irão ligar cada recurso de cada unidade ou centro de custo às atividades executadas por eles, através de padrões de alocação de recursos em atividades.

PRODUTO / OBJETO DE CUSTO - é tudo o que se deseja medir e avaliar o desempenho dos seus custos. Um produto destinado ao estoque, um procedimento médico, um serviço destinado a um cliente, ou um produto intermediário.

Os produtos, procedimentos e serviços serão custeados a partir de direcionadores de custo, os quais irão ligar as atividades de cada unidade ou centro de custo da empresa aos produtos, através de padrões de alocação de atividades aos produtos.

DIRECIONADORES DE CUSTO - são os parâmetros através dos quais são identificados e medidos os recursos necessários à execução de uma atividade e na elaboração de um produto ou serviço, ou seja, são os fatores que determinam os consumos dos recursos pela atividade e pelo produto.

São exemplo de direcionadores de custo: as horas gastas para a realização de uma atividade, as quantidades consumidas de recursos variáveis, a área ocupada, a quantidade de funcionários, a quantidade de processo de compras, a quantidade de faturas emitidas, ou seja, poderão ser definidos como direcionadores de custo qualquer variável do processo que possa ser medida. zeusrio.com.br/

-o0o-

Com as atuais condições de competitividade, cada vez mais as organizações estão implantando modernas estratégias de custos. A esses novos princípios de gestão, associa-se um conjunto de técnicas compatíveis e que as organizações também começam a dominar, fazendo com que os gestores se obriguem a repensar no seu todo o processo de gerenciamento. Esses avanços nas tecnologias organizacionais, porém, não vêm sendo adequadamente acompanhados pelas práticas de controle e custeio. O paradigma tradicional de gestão demonstra-se insuficiente para as organizações obterem sucesso em ambiente de extinção das reservas de mercados, de uso intensivo da tecnologia da informação e de mudança de perfil dos clientes. Na busca de soluções essas organizações estão procurando aplicar novos métodos de trabalho e investindo em novas tecnologias para melhorar desempenho e qualidade dos serviços prestados. Neste sentido, o sistema de custeio por atividades conhecido por ABC, surgiu para fornecer informações mais precisas.

Essa metodologia permite um controle mais efetivo dos gastos e os custos indiretos não são tratados mais por produtos, e sim por atividade.

1 – Introdução

A questão relativa a custos passou a ser mais do que nunca de extrema importância na gestão das organizações, após a abertura do mercado como consequência dos passos velozes da globalização. Com isto, o ambiente de extrema competição no qual a maioria das empresas está inserida tem levado os gestores a buscarem por uma série de recursos que possam auxilia-los no processo de melhor gestão do negócio. Esta preocupação não é pertinente somente àquelas empresas que trabalham com produtos tangíveis, mas também àquelas que prestam serviços aos seus clientes, como é o caso de uma instituição do setor educacional.

Os sistemas de contabilidade gerencial são inadequados para o contexto competitivo vivificado pelas organizações na atualidade. Eles são falhos por na conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos

diversos recursos – funcionários, professores, equipamentos e instalações – e os cursos e os clientes atendidos.

A rápida mudança tecnológica, a elevada competição global e a enorme capacidade de processamento de informações exigem das organizações a adoção de sistemas de contabilidade gerencial que lhes permitam sobreviver nesse cenário. Assim, de acordo com Johnson e Kaplan, (1998) a análise de custo deixa de ser vista como processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais e assume uma maior amplitude como elemento de informações consistente para o desenvolvimento de estratégias superiores a fim de conseguir vantagens competitivas sustentáveis.

Dentre as várias metodologias para apuração e controle de custos, o Activity Based Cost – ABC (Custeio Baseado em Atividades) vem se destacando no meio acadêmico e empresarial. A identificação dos custos com as atividades da organização é uma boa maneira de se medir o desempenho, pois se possibilita reconhecer e distinguir as atividades que agregam valor aos clientes.

A utilização do custeio ABC identificará o custo total da instituição, de cada departamento, de cada curso, de cada semestre, e por fim, custo de cada aluno.

2 – A contabilidade de custos

No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial a contabilidade de custos passou a ser uma arma de controle e decisão gerencial, sendo utilizada no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Leone (1997), diz que a contabilidade custos é parte integrante da contabilidade, sendo um instrumento disponível e poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil. Consegue resolver problemas e produzir informações vitais à contabilidade, porém se não está coesa e articulada com os princípios fundamentais da contabilidade, não terá utilidade nenhuma.

A contabilidade de custos está estritamente ligada à contabilidade gerencial, pois a tomada de decisões propostas nos relatórios gerenciais, são fundamentais nos sistemas de custos adotados pelas entidades.

De acordo com o Institute of Management Accounting apud Atiknson et al (2000), contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

Através do conceito de contabilidade gerencial nota-se como é importante a gestão de custos, ou seja, com as informações dos custos atribuídos a determinadas atividades, pode-se gerir os gastos, pois a contabilidade de custos fornece dados que a administração precisa para controle atual e planejamento de ações futuros.

2.1 – Métodos de custeio

Os métodos de custeio são processos para identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Basicamente há três métodos de custeamento, baseados na classificação e comportamento dos custos e despesas. São eles: Custeio por Absorção, Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades.

As metodologias de apuração do custo dos produtos, custeamento direto/variável e custeamento por absorção, são consideradas clássicas, na teoria da contabilidade de custos. Elas foram desenvolvidas baseadas nos conceitos de custos com comportamentos diferentes em relação à quantidade produzida, ou seja, nos custos fixos e variáveis.

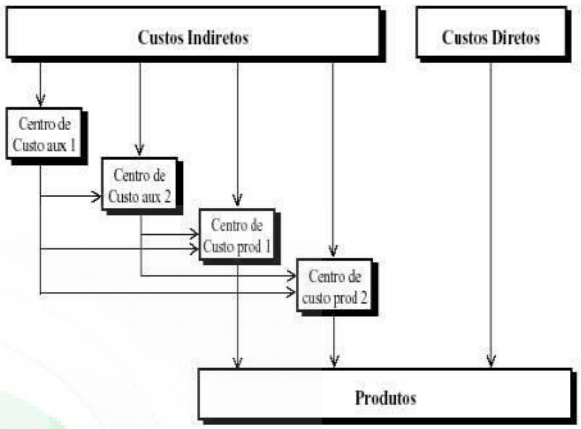
O custeio por absorção e custeio direto, segundo Horngren (1986), são duas ideias opostas. O custeio por absorção significa que as despesas indiretas de fabricação são incluídas nos estoques, contrariamente o custeio direto significa que estas despesas não são incluídas nos estoques. O custeio por absorção é o mais usado e aceito pelo imposto de renda e pela auditoria externa, embora o uso crescente do custeio direto facilite a medição do desempenho e na análise dos custos.

Pamplona (1993) diz que o sistema de custos tradicional tem como características a utilização de um método de apropriação de custos em dois estágios:

No primeiro estágio os custos indiretos são imputados aos centros de custos através de várias bases de rateio como, por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão-de-obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas, etc.

Em um segundo estágio os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos através de uma base de volume, quase sempre horas de mão-de-obra direta. Outras bases utilizadas para esta apropriação são: horas-máquina, custo da mão-de-obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima. A figura 1 ilustra o fluxo do sistema tradicional.

Figura 1 – Fluxo do sistema tradicional de custos



Fonte: Pamplona (1993).

Pode-se observar que na figura acima, os centros de custos auxiliares, de apoio ou de serviços, distribuem seus custos aos centros de custos de produção e estes, por sua vez, apropriam seus custos aos objetos de custos, através das bases de rateio citadas.

O custeio baseado em atividades surge como ferramenta administrativa, seu uso poderá ser um complemento para os sistemas tradicionais sendo uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio do produto é muito comum seu uso no suporte de processos de gerenciamento e de reengenharia. É elemento indispensável à gestão da empresa, pois permite a avaliação de desempenhos operacionais e econômicos.

Ele analisa os custos, rastreando os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, através da determinação dos direcionadores de custos, sendo indispensáveis para a mensuração das atividades pré-definidas. É um sistema de custeamento de produtos e serviços baseados nas atividades executadas pela empresa durante o seu processo de fabricação e/ou produção de serviços.

3 – Contabilidade por Atividade

A contabilidade por atividades vem ao encontro dos novos conceitos de administração que enfocam qualidade, competitividade e custos. Ela procura identificar a contribuição de cada unidade ao resultado global da empresa. Assim, ficam evidenciados quais as atividades que contribuem positivamente para o resultado total da empresa, garantindo a sua eficácia.

A contabilidade por atividades tem a sua importância no processo decisório das empresas, especialmente por ela enfatizar os custos de cada atividade necessária para a manufatura dos produtos.

Nakagawa (1993) destaca sua importância sob três aspectos, a saber: descrever o processo de manufatura; estabelecer um denominador comum entre a contabilidade de custos; a viabilidade de atividades que não adicionam valor.

Para melhor compreensão da contabilidade por atividades, precisa-se esclarecer o significado das seguintes palavras: funções, atividades e tarefas.

No que diz respeito às funções Berliner & Brimson (1992) explica que uma função é um grupo de atividades que tem um objetivo comum dentro do negócio. Por exemplo, a função de fabricar fisicamente um produto consiste de um conjunto finito de atividades individuais que mudam a forma do material, usinam peças numa dimensão fixa, cuidam de seu polimento e da montagem das peças ou materiais. Uma visão funcional é, com frequência, significativamente diferente de uma visão organizacional, uma vez que seu propósito é identificar atividades homogêneas, enquanto unidades organizacionais são frequentemente estabelecidas com base em fatores tais como talento gerencial e especialização em linhas de produto.

Desse modo, funções podem ser decompostas em processos que constituem os conjuntos de atividades.

Em se tratando das atividades, Nakagawa (1993) explica que são aquelas ações que se tornam necessárias para atingir as metas e os objetivos da função. Levando em conta essa definição, os processos de manufatura podem ser considerados como atividades. Por exemplo, trabalhos feitos através de máquinas, tratamento térmico, montagem, etc. As atividades podem ser definidas também em termos de elementos informativos necessários para o desempenho de atividades e geração do produto. As atividades, por sua vez, podem ser decompostas em tarefas, subtarefas e operações.

No que concerne às tarefas, Berliner & Brimson (1992) dizem que elas são elementos de trabalho de uma atividade. Denota-se pelo exposto que funções, atividades e tarefas tem relação entre si.

Tal, também, pode ser visto em Nakagawa (1993) que identifica esses elementos apresentando o seguinte exemplo:

- Ö Função - Desempenha a manufatura
- Atividade - Produz pequenas partes utilizando máquinas, usinagem, acabamento, montagem, embalagem, etc.
- Tarefas - Efetuar furos etc.
- Elemento - Ordem de trabalho, planos informativo para o processo, número de partes, etc.

Assim, o sistema de contabilidade por atividades fornecerá informações em nível de atividades, primárias e de apoio, processo, produtos e clientes. Ele deve informar os custos dos diferentes atributos de objetos que se está mensurando, a fim de possibilitar a gestão estratégica desses custos.

Hardman (1992), ao abordar o sistema de contabilidade por atividades, ressalta que: "contabilizar as atividades significa coletar todas as informações financeiras e operacionais relativas às atividades pela empresa, levando-se em consideração as informações financeiras referente ao custo da atividade, juntamente com as informações operacionais a que se referem, como tempo, qualidade, flexibilidade, calculando-se o valor da atividade como por exemplo:

"Departamento – Compras
Processo - Compras de Material
Atividade - Emitir pedido de compra
Custo de atividade - US$ 100.000
Gerador do Custo - Quantidade de pedidos de compras emitidos
Quantidade de Saídas - 1.000 pedidos de compra
Custo de saída - US$ 100".

Desse modo, segundo Robles Jr. (1994) a acumulação simultânea de custos em vários centros de atividades proporcionada pela contabilidade por atividades, permitirá a gestão estratégica de custos, calculando-se, quando for necessário, o custo total e unitário dos serviços por centros de atividades. Evidentemente, a contabilidade por atividade exige um suporte adequado, em virtude da acumulação de custos por centro de atividades, por processos e também por produtos.

Ressalta-se que a eficácia de uma empresa depende, substancialmente, das atividades que são executadas, por cada grupo especialmente, na organização.

Neste sentido, Berliner & Brimson (1992) explicam que contabilizar atividades é o ato de coletar informações significativas do negócio.

Ao coletar informações cria-se um ambiente próprio para a identificação e eliminação dos desperdícios, que são elementos incompatíveis com as tendências atuais do mercado. Essa identificação de desperdícios faz-se, principalmente, por meio da análise de valor das atividades desempenhadas. Inicialmente, trata-se de identificar qual o cliente ou usuário de cada atividade para, em seguida, avaliar se essa atividade representa algum valor para o usuário identificado. É preciso lembrar que o cliente de cada atividade pode ser interno ou externo à empresa. O cliente do processo de venda é externo, mas o funcionário encarregado de dar segmento à atividade desenvolvida por um outro funcionário da empresa é um cliente interno, cuja satisfação depende da qualidade da atividade desenvolvida anteriormente.

A classificação das atividades quanto à agregação do valor é um ponto de grande destaque na análise do processo. É a partir daí que se pode começar a analisar o que é supérfluo e o que é essencial, obtendo, assim, uma orientação mais segura com relação ao que pode ser eliminado ou simplificado. Nessa avaliação, a questão básica a ser respondida com respeito a cada atividade é: que valor tem essa atividade para o meu cliente?

Robles Jr. (1994) destaca por oportuno que a contabilidade por atividade permite detalhar os processos adentrando nos vários departamentos em que um mesmo processo está encadeado. Essa possibilidade leva a questões de tomada de terceirizá-lo, dependendo de fatores econômicos ou fatores políticos, caso a companhia decida concentrar seus esforços única e exclusivamente nos objetivos sociais.

Portanto, esse sistema constitui-se numa ferramenta muito mais poderosa do que as tradicionais, pois ela permite que sejam geradas informações que transcendem os limites departamentais ou de centro de custo, como ocorre na contabilidade tradicional.

Assim a princípio, tudo o que não agrega valor deveria ser eliminado. Todavia, isso nem sempre será possível, pelo menos não de imediato. Entretanto, à medida que produtos e processos de produção vão sendo aperfeiçoados, espera-se que um número crescente de atividades sem valor para o cliente possam ser supridos.

Neste sentido, Padoveze (1994) explica que, a empresa escolhe e determina quais as atividades internas que ela quer processar internamente, para alcançar maior eficácia gerencial. As diversas atividades escolhidas pela empresa também podem ser desenvolvidas por fornecedores externos à empresa. Dessa maneira, há possibilidades de os gestores de todas as atividades internas confrontarem o valor dos produtos ou serviços gerados por atividade, com um referencial de mercado e assim optar por aceitar ou não os produtos, ou serviços gerados internamente pelas atividades empresariais. O resultado final da empresa será a somatória do resultado de cada atividade. Dessa forma, o melhor resultado de cada atividade conduzirá ao melhor resultado da empresa e a máxima eficácia empresarial. Como para a consecução de cada atividade é necessário uma série de transações operacionais, econômicas, financeiras, a otimização da eficiência de cada transação conduzirá também a eficiência máxima de cada atividade, que provocará a otimização de cada unidade administrativa (departamentos, por exemplo) e maior eficácia da empresa como um todo. O ponto fundamental desse sistema de contabilidade gerencial é que cada atividade é responsável pelos seus resultados e não pelos seus custos. Os custos de cada atividade são apenas recursos consumidos para gerar os produtos e serviços que são de responsabilidade de cada atividade.

Do que até aqui exposto, infere-se que, além de mensurar mais corretamente os eventos, objetos e transações de uma empresa, a contabilidade por atividades preocupa-se também com a qualidade da informação gerada, ou seja, com a sua representatividade para o tomador de decisões. Isso, pois, que a forma de mensuração adotada seja capaz de motivar os gestores a tomarem decisões que privilegiem as atividades cujos desempenhos tenham como objetivo criar valor para os clientes e otimizar o lucro para os investidores.

4 - O custeio baseado em atividades – ABC

O sistema de custeio tradicional, baseado em volume, foi arquitetado e desenhado para empresas que apresentam o sistema de produção por

processo. Já o custeio baseado em atividades (ABC) foi concebido para empresas que requerem uma grande agilidade para atender às exigências dos clientes, isto é, uma enorme variedade de produtos e em menor quantidade.

A percepção da superioridade do ABC é demonstrada por Nakagawa (1993) ao afirmar que o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividade e da maneira como aloca aos produtos através de maior número de bases.

O ABC preocupa-se em melhorar a apropriação dos custos aos produtos, sendo um sistema de custeio que se destaca por detalhar, principalmente, os custos indiretos.

O ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, através do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Padoveze (1994) explica que: "o custeamento baseado em atividades (Custo ABC), do inglês ACTIVITY BASED COSTING, procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação ao custo dos diversos produtos da empresa".

O ABC não está preocupado em segregar custos e despesas, mas procura separar atividades que adicionam valor das que não adicionam valor aos produtos. Campiglia (1994) ressalta que atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-os em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades dos clientes.

Segundo Beuren (1992) atividades que não adicionam valor ao produto, pode-se dizer que é aquela que, se for eliminada, não implicará alterações nos atributos do produto tais como qualidade, desempenho, valor reconhecido, etc. Raciocinando em termos de produção, pode-se identificar como atividades que não adicionam valor aquelas que fazem com que os produtos (matéria-prima, produtos em elaboração e acabados) fiquem parados na empresa.

Neste sentido, Robles Jr. (1994) explica que: "as atividades que não acrescentam valor normalmente incluem aquelas atividades consideradas como 'meio' e também algumas atividades 'fins'. As atividades de apoio (meio) podem ser melhoradas através de novos métodos até mesmo lançando mão dos recursos de informática, que abreviam a coleta de dados e trazem maior confiabilidade às informações processadas. Portanto, os custos com atividades que não adicionam valor, se não podem ser eliminados, devem ser reduzidos de todas as formas possíveis.

Observa-se que o ABC não é centrado apenas em números. Isto é, ele não se preocupa exclusivamente com os aspectos monetários, mas procura contemplar aspectos físicos das atividades, analisando fatos, atividades e processos.

No que diz respeito à definição de atividades Nakagawa (1994) diz que em sentido restrito, a atividade pode ser definida como um processo que combina de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto a atividade não se refere apenas ao processo de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos, e em sua forma mais simples: processamento de uma transação, este pode ser descrito em termos de recursos, insumos, produtos e procedimentos.

Portanto, no sistema ABC, atividade é tudo aquilo que é executado em uma empresa, consumindo recursos, para a concretização de um processo, sendo que para atingir a sua finalidade, toda atividade consome recursos (matéria, mão-de-obra, tecnologia) combinando esses recursos de forma a obter resultados específicos: produtos e serviços.

Definidas as atividades que consomem recursos e, portanto, que absorvem custos, o sistema ABC parte para a medição do consumo de atividades que cada produto absorve. Para tanto, deve ser apurado o custo por fator gerador de custo e, em seguida, apurado o custo por atividade.

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC - ACTIVITY BASED COSTING) segundo Kraemer (2000), desencadeia um grande avanço na gestão e mensuração das atividades mencionadas e no custeio dos produtos. O ABC utiliza bases específicas de alocação de custos para cada atividade, com o objetivo de mensurar a quantidade de recursos consumidos por produtos durante a sua produção.

Para a avaliação da lucratividade de linhas de produtos é possível apropriar ao custo do produto também as atividades de apoio industrial e as atividades administrativas. Segundo Nakagawa (1994): no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume - se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e ou comercializá-lo, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Isto pressupõe que no sistema ABC assume-se que as atividades consomem recursos (custos) ao nível de processos. Já os produtos consome atividades em vários graus, dependendo do nível de diferenciação destes.

Ernest & Young, Sotec, in CRC/SP – Curso de contabilidade gerencial (1993) apresentam as principais finalidades do sistema ABC, como segue: "- determinação do custo do produto - formação de preço; - suporte à tomada de decisão estratégica; - suporte a planos de atividade e produtividade".

Portanto, inicialmente, todos os direcionadores (causadores) de custos são identificados e em seguida é realizada a alocação dos custos às atividades. Da mesma forma que nos sistemas tradicionais, no ABC muitos itens de CIF não podem ser facilmente identificáveis com as atividades que se quer custear.

Por fim, a relação custo-benefício na seleção de um sistema de informações é de fundamental importância. Logo, a empresa que deseja implantar o sistema de custeio por atividade tem que ter parcelas bem consideráveis de custos indiretos de produção compondo o custo total da empresa, bem como, deve estar produzindo no mesmo estabelecimento uma variedade de produtos e os clientes devem ser diversificados. Visto que, este tipo de empresa tende a apresentar graves distorções no custeio tradicional de seus produtos ou serviços, requerendo, por isso, técnicas mais sofisticadas de custeamento de suas atividades e produtos para a tomada de decisões.

Segundo Koehler (1994) o custeamento por atividade (ABC), quando utilizado na etapa do planejamento, é muito útil como guia para várias decisões estratégicas, incluindo fixação de preços, busca de fontes de suprimentos, introdução de novos produtos e adoção de novos desenhos ou novos processos de fabricação.

Bornia (1991) destaca algumas vantagens que o sistema oferece aos gestores, a saber: as informações fornecidas pelo ABC servem para dirigir atenção da gerência às atividades responsáveis pelos custos dos produtos, possibilitando melhor visualização dos impactos causados por decisões e melhor controle dos custos indiretos. A capacidade de desempenho das atividades, ou seja, o número de transações possíveis de serem efetuadas por elas, poderá ser determinada através do acompanhamento no tempo da "performance" dos mesmos. Desta maneira, a eficiência de certa atividade poderá ser acompanhada, trazendo importantes informações para a gerência da produção.

Do mesmo modo, outras informações relevantes para a gestão da produção podem ser encontradas. Por exemplo, os custos unitários das atividades podem servir como medida de desempenho (eficiência) das mesmas e podem ser acompanhadas no tempo para revelar onde as modificações nos custos estão ocorrendo, além de serem úteis em orçamentos e simulações.

Ainda, nesta mesma linha de raciocínio, Nakagawa (1994) diz que quando se diz que o ABC é uma ferramenta que auxilia os gerentes a descobrirem as rotas do consumo dos recursos da empresa, busca-se na realidade, colocar à sua frente uma informação muito importante para suas decisões. Baseado nas próprias atividades e produtos que os gerentes

conhecem muito bem, o ABC mostra-lhes com clareza e transparência os custos dessas atividades e produtos".

Observa-se que o sistema ABC permite aos gestores ter melhores condições para administrar as atividades sob sua responsabilidade, visto que encontram maior facilidade em identificar os custos relevantes para um rol maior de decisões. Essas informações são importantes para a tomada de decisões melhores, especialmente no que se refere à fixação de preços, administração das relações com os clientes, projetos de produtos, melhoria de processos, mix de produção, aquisição, de tecnologia etc. Maria Elisabeth Pereira Kraemer

PROVA SIMULADA

1- Na representação gráfica do estado patrimonial de uma entidade coloca-se normalmente o ativo do lado esquerdo e o passivo exigível e o patrimônio líquido do lado direito. Às vezes, entretanto, o patrimônio líquido aparece do lado esquerdo. Isso ocorre quando
a) não há passivo exigível
b) o passivo exigível é maior do que o patrimônio líquido
c) o ativo é maior do que o patrimônio líquido
d) o passivo exigível é maior do que o ativo
e) o ativo é maior do que o passivo exigível

2- Em relação ao patrimônio de uma entidade é correto afirmar:
a) se houver acréscimo do ativo, o patrimônio líquido também será acrescido
b) se houver acréscimo de 20% no ativo e de 20% no passivo exigível, o patrimônio líquido não será alterado
c) o patrimônio líquido pode ser aumentado ainda que haja redução do ativo
d) se o passivo exigível for maior do que o patrimônio líquido, surge a figura do passivo descoberto
e) o ativo e o patrimônio líquido só podem ter valor positivo; o passivo exigível pode ter valor positivo ou negativo

3- Observe a sequência dos fatos contábeis ocorridos numa empresa:
1. aquisição de um veículo de uso, a prazo, por 10.000,00;
2. correção monetária do veículo (índice 1,1000);
3. depreciação do veículo em 20% do valor corrigido;
4. venda do veículo, a prazo, por 8.000,00.

A sequência mostra a ocorrência de fatos contábeis
a) permutativo - modificativo diminutivo – modificativo diminutivo - misto diminutivo
b) permutativo - modificativo aumentativo – modificativo diminutivo - misto diminutivo
c) modificativo aumentativo - modificativo aumentativo - modificativo diminutivo - permutativo
d) misto aumentativo - permutativo - misto diminutivo - modificativo diminutivo
e) permutativo - permutativo - permutativo - permutativo

4- O conjunto dos fatos a que se refere a questão anterior, ocorridos no mesmo exercício social, provocou a redução do patrimônio líquido da entidade no valor de
a) 800,00 b) 1.200,00
c) 2.000,00 d) 2.200,00 e) 3.000,00

5- Chamamos de Inventário:
a) O conjunto de bens e direitos de uma pessoa jurídica.
b) O rol de todos os elementos ativos e passivos componentes do patrimônio com a indicação do valor desses elementos.
c) O Passivo da pessoa jurídica.
d) O Patrimônio Líquido da pessoa jurídica.

6- O Balanço Patrimonial tem por finalidade:
a) Apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando portanto, uma posição estática. No Balanço, os elementos básicos são: as aplicações de recursos normalmente em bens e direitos e os financiamentos (exigibilidades e obrigações) através dos capitais de terceiros e com o capital próprio.
b) Apresentar a posição econômica e patrimonial da empresa em determinada data, representando portanto, uma posição dinâmica. No Balanço, os elementos básicos são: as aplicações de recursos normalmente em bens e direitos e os financiamentos através dos capitais de terceiros e com o capital próprio.
c) Apresentar a posição econômica e patrimonial da empresa em determinada data, representando portanto, uma posição estática. No Balanço, os elementos básicos são: as aplicações de recursos normalmente em bens e direitos e as exigibilidades e obrigações bem como o valor líquido da empresa.
d) Apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando portanto, uma posição estática. No Balanço, os elementos básicos são: as aplicações de recursos em bens e deveres e as exigibilidades e obrigações bem como o valor líquido da empresa.

7- Assinale o ente patrimonial que não escritura sua Contabilidade pelo Regime de Competência.
a) Empresa Pública.
b) Governo Federal.
c) Autarquias.
d) Condomínio Residencial.

8- Enquanto o aspecto qualitativo do patrimônio refere-se à espécie de cada elemento que o compõe, o aspecto quantitativo refere-se:
a) A quantidade física dos bens e dos direitos.
b) Aos valores em moeda dos componentes do patrimônio.
c) A quantidade dos estoques existentes.
d) Ao total dos valores existentes em caixa.

9- Analise as transações relacionadas abaixo e os respectivos lançamentos contábeis e assinale a alternativa incorreta.
a) Pagamento, em espécie, dos salários de uma companhia.
Débito: Despesa de Salários. Crédito: Caixa.
b) Formação de uma sociedade, com subscrição de suas ações.
Débito: Acionistas conta de capital a integralizar. Crédito: Capital Social.
c) Compra de um equipamento a prazo:
Débito: Equipamentos. Crédito: Duplicatas a Pagar.
d) Uma firma corretora de imóveis recebe um pagamento, em espécie, relativo à comissão sobre a venda de um apartamento.
Débito: Receita de Comissões. Crédito: Caixa.

10) Sob o aspecto quantitativo, o patrimônio é constituído pelos seguintes elementos:
a) Ativo e Passivo b) Patrimônio Líquido
c) Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido d) Receitas e Despesas

11) Nos termos de Resolução do Conselho Federal de Contabilidade indique a única opção que não representa um Princípio Fundamental de Contabilidade.
a) Continuidade b) Registro pelo Valor Original
c) Completeza d) Atualização Monetária

12) Considerando que a Contabilidade está voltada ao controle e a obtenção de informações acerca das entidades econômico-administrativas, marque a opção para cujas pessoas a Contabilidade não tem nenhum interesse.
a) Um acionista de uma grande empresa da qual detenha apenas uma ação.
b) Os diretores de uma empresa, cujo objeto social está relacionado com semoventes.
c) O sócio de uma cooperativa que está falida.
d) Nenhuma das anteriores.

13) Constitui-se em um livro contábil de grande utilidade e importância para a contabilidade, pois permite o controle individualizado das contas, possibilitando conhecer-se seus saldos e movimentação e elaborar as demonstrações contábeis.
Assinale a alternativa que identifica corretamente a qual livro o parágrafo acima refere-se.
a) Diário. b) Duplicatas. c) Lalur. d) Razão.

14) Indique a única alternativa que não constitui, nos termos do Código Tributário Nacional, um tributo:
a) Imposto de Renda
b)Taxas
c) Consignações
d) Contribuições de melhoria

15) O Posto de Gasolina Dois Amigos Ltda., sob a bandeira da Petrobras, localizado no Rio de Janeiro, adquiriu, de um atacadista no Rio de Janeiro, mercadorias para a sua rede de lojas de conveniência, nas seguintes condições, inclusas na nota fiscal do fornecedor:
Valor da mercadoria, cobrado pelo fornecedor: R$ 1.120.000,00
Frete cobrado pelo fornecedor: R$ 60.000,00
Seguro cobrado pelo fornecedor: R$ 12.000,00
Desconto incondicional concedido pelo fornecedor: R$ 112.000,00
Considerando que o Posto Dois Amigos Ltda. está sujeito à alíquota básica de ICMS de 19%, adotada no Estado do Rio de Janeiro, o valor, em reais, do ICMS, nesta operação, suportado pelo Posto Dois Amigos Ltda., é:
a) 212.800,00
b) 205.200,00
c) 202.920,00
d) 193.800,00

16) Considere as informações a seguir e responda a questão. Determinada empresa apresentou uma venda no valor de $40.000. Pagou comissão de vendas de 5% sobre a receita de venda, impostos sobre vendas de 20%, despesas administrativas de $8.000 e um custo de mercadorias vendidas de $15.000. Ainda pagou 30% de imposto de renda sobre o lucro operacional líquido.
O valor do lucro bruto é:
a) $25.000
b) $23.000
c) $17.000
d) $7.000

17) A constituição da provisão para devedores duvidosos atende, dentre outros, ao seguinte Princípio Fundamental de Contabilidade:
a) Prudência.
b) Entidade.
c) Registro pelo Valor Original.
d) Atualização Monetária.

18) O registro correspondente ao pagamento de despesas financeiras apropriadas no exercício anterior encontra-se na opção:
a) Juros Ativos
a Juros a Pagar.
b) Juros a Pagar
a Bancos c/ Movimento.
c) Despesas Financeiras
a Caixa.
d) Despesas Financeiras
a Juros a Pagar.

19) A Empresa Aurora Boreal Ltda. realizou as seguintes operações num determinado período de tempo:
- vendeu mercadorias por R$ 20.000,00, sendo R$ 10.000,00 em dinheiro; R$ 2.000,00 em cheque e R$ 8.000,00 a prazo;
- incorreu numa despesa de R$ 7.000,00.

Pelo Regime de Caixa, qual o lucro da Aurora Boreal, em reais?
a) 20.000,00
b) 13.000,00
c) 12.000,00
d) 5.000,00

20) Ocorre um fato contábil modificativo aumentativo:
a) na prestação remunerada de serviço
b) no recebimento de duplicata julgada incobrável, mas ainda não baixada
c) na alienação de mercadorias a prazo, com incidência de juros de mora
d) na permuta de bens do ativo, com recebimento de troco em dinheiro

21) Quanto ao Patrimônio Líquido Nulo, podemos afirmar que:
a) O Capital Próprio é igual ao Capital de Terceiros
b) O ativo total é igual ao passivo exigível mais os resultados de exercícios futuros.
c) O valor dos bens é igual ao valor das obrigações
d) Inexistem bens e direitos na entidade, porém as obrigações são maiores que zero

22) Na escrituração das operações realizadas pela empresa, através do método das partidas dobradas, os débitos aumentam e os créditos reduzem os saldos das contas de:
a) Ativo e Despesas.
b) Ativo e Resultado.
c) Patrimônio e Resultado.
d) Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

23) É correto afirmar sobre o método de partidas dobradas:
a) as contas do ativo têm origem credora.
b) um lançamento do lado esquerdo é denominado crédito.
c) as contas do passivo têm origem devedora.
d) um lançamento do lado direito é denominado crédito.

24) O cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) é obtido, regra geral, mediante o emprego de uma das alternativas abaixo relacionadas. Assinale aquela que melhor reflete a equação do Custo das Mercadorias Vendidas:
a) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, mais deduções de venda, mais estoque final.
b) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, mais estoque final.
c) Estoque inicial menos compras, menos deduções de compras, menos estoque final.
d) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, menos estoque final.

25) No plano de contas, as contas que representam os elementos patrimoniais em seu maior grau são denominadas de:
a) Contas sintéticas.
b) Contas de saldo.
c) Contas analíticas.
d) Contas de primeiro grau.

26) O lançamento contábil: D – Caixa e C – Empréstimos refere-se a qual acontecimento?
a) Pagamento de empréstimo.
b) Tomada de empréstimo.
c) Aumento de capital.
d) Compensação de empréstimo.

27) Numa escrituração contábil, o saldo da conta Caixa em determinado momento, era de R$ 50.000,00 (devedor). Posteriormente, o contabilista equivocou-se ao fazer um lançamento, debitando a conta que deveria ser creditada e creditando a que deveria ser debitada, provocando com isso um "estouro de caixa". Tal lançamento pode referir-se a:
a) compra à vista de mercadorias no valor de R$ 60.000,00
b) pagamento de duplicata no valor de R$ 60.000,00
c) recebimento de crédito no valor de R$ 50.000,00
d) emissão de cheque no valor de R$ 60.000,00 para reforço do numerário em caixa

28) Com referência a custos e resultados, assinale a opção correta.
a) A fórmula custos + lucro = preço de venda é representativa das negociações entre clientes e indústrias para o estabelecimento de venda de produtos com produção em série.
b) Se o mercado já determina o preço de venda e o lucro é uma meta, a fórmula preço de venda - lucro = custo traduz os esforços que deverão ser empreendidos para que a empresa não ultrapasse esse limite de custos.
c) A fórmula receitas - custos = lucro líquido exclui custos e despesas das funções não-industriais da empresa.
d) Quando a empresa trabalha com a fórmula preço de venda - custo = lucro, o preço praticado é desconhecido, o custo, determinado, e o lucro, projetado.

29) Aponte o lançamento contábil que enseje variação do patrimônio líquido.
a) Reserva de Lucros a Realizar a Lucros Acumulados
b) Reserva Legal a Capital
c) Prejuízos Acumulados a Resultado do Exercício
d) Lucros Acumulados a Reserva para Contingências

30) Das operações abaixo, aquela que modifica a situação patrimonial de uma empresa é:
a) aquisição de equipamentos à vista
b) pagamento de fornecedores
c) pagamento de despesas administrativas
d) aquisição de mercadorias à prazo

RESPOSTAS

01. D	11. C	21. B
02. C	12. D	22. A
03. B	13. D	23. D
04. C	14. C	24. D
05. B	15. B	25. C
06. A	16. C	26. B
07. D	17. A	27. D
08. B	18. B	28. B
09. D	19. C	29. C
10. C	20. A	30. C

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

Introdução à Contabilidade
Milton Augusto Walter
Editora Saraiva – São Paulo
Contabilidade Introdutória
Equipe de Professores das FEA/USP
Editora Atlas – São Paulo
Análise de Demonstrações Contábeis
José Carlos Marion
Editora Atlas – São Paulo
Contabilidade de Custos
Eliseu Martins
Editora Atlas – São Paulo
Estrutura e Análise de Balanços
Alexandre Assaf Neto
Editora Atlas – São Paulo
Demonstrações Financeiras
Hugo Rocha Braga
Editora Atlas – São Paulo
Contabilidade Geral
Hilário Franco
Editora Atlas – São Paulo
Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações
Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke
Editora Atlas – São Paulo
Contabiliade de Instituições Financeiras
Jorge Katsumi Nyama e Amaro L.OliveiraGomes
EditoraAtlas – SP
Curso Básico de Auditoria
Normas e Procedimentos
Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
Editora Atlas – SP
www.portaldecontabilidade.com.br
www.algosobre.com.br/contabilidade

Deseja comprar este material completo em pdf ?
Visite nosso site:
www.editoratradicao.com

Contatos:
whatsApp: (092) 9420-5464
Skype: livrariaurbana
E-mail: contato@apostilastradicao.com