

**CONSELHO REGIONAL DE
CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL**

**DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS**
ASPECTOS PRÁTICOS E
CONCEITOS TÉCNICOS

Porto Alegre-RS
Maio de 2007

Editor:
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL
Rua Baronesa do Gravataí, 471
90160-070 Porto Alegre-RS
Fone/fax (51) 3228-7999
Correio eletrônico: crcrs@crcrs.org.br
Internet: www.crcrs.org.br

Coordenação:
Contador ROGÉRIO ROKEMBACH – Conselheiro Presidente.

Revisão e ampliação desta edição:
Contador Gilberto Bagaiolo Contador – Conselheiro do CRCRS.

Revisão da edição anterior:
Contador Cláudio da Câmara e Sá.

5ª edição – revista, atualizada e ampliada.

Tiragem: 3.000 exemplares.

PREFÁCIO

Colega:

O Programa de Fiscalização Preventiva – Educação Continuada do CRCRS tem o objetivo de fiscalizar por meio da atualização dos profissionais da Contabilidade do Rio Grande do Sul.

Esta ação também é alcançada pela edição de livros, com abordagens tanto técnicas quanto da legislação profissional contábil e das normas vigentes.

Assim, afinados com essa diretiva, estamos, pois, mais uma vez pondo à disposição da Classe Contábil esta publicação, que trata do tema “Demonstrações Contábeis – Aspectos Práticos e Conceitos Técnicos”.

Finalmente, manifestamos nossos agradecimentos a todos que colaboraram para a publicação deste livro, em especial ao Contador Gilberto Bagaiolo Contador, pela revisão do conteúdo desta edição.

Porto Alegre, 04 de maio de 2007.

Contador ROGÉRIO ROKEMBACH
Conselheiro Presidente

SUMÁRIO

Apresentação	05
1. Obrigatoriedade da Escrituração Contábil	06
2. Apresentação e divulgação das demonstrações contábeis	09
3. Balanço Patrimonial	13
4. Demonstração do Resultado do Exercício	26
5. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	31
6. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	33
7. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	37
8. Notas Explicativas	39
9. Apresentação e Divulgações das Demonstrações Contábeis conforme NPC nº 27	41
Bibliografia Consultada	48

APRESENTAÇÃO

A divulgação das demonstrações contábeis constitui uma das principais atribuições dos profissionais da Contabilidade; poderíamos dizer que é o ponto máximo da realização profissional.

As demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data. O objetivo de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões, tais como acionistas, administradores, governos, credores e funcionários. Também mostram os resultados do gerenciamento, pela Administração, dos recursos que lhe são confiados. Para atingir esse objetivo, as demonstrações contábeis fornecem informações sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas, ganhos e perdas; e fluxo financeiro (fluxos de caixa ou das origens e aplicações de recursos). Essas informações, juntamente com outras constantes das notas explicativas, auxiliam os usuários a estimar os resultados futuros e os fluxos financeiros futuros da entidade.

As demonstrações contábeis devem ser elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, terminologia que se configura em uma generalização das diretrizes contábeis emanadas da legislação societária brasileira, bem como das Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e que são adotadas por todo o tipo de entidade no Brasil. Há que se considerar, ainda, os aspectos contábeis que são específicos para os diferentes segmentos do mercado, conforme disciplinado pelos órgãos reguladores (Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros Privados, etc.). Nestes casos específicos, a utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos na NBC T 3 deverá ser mencionada em destaque na demonstração contábil ou em nota explicativa. A aplicação apropriada dessas normas, incluindo a divulgação de informações requeridas, resulta, em praticamente todas as circunstâncias, em demonstrações contábeis que atingem uma apresentação adequada.

Atualmente, o profissional da Contabilidade está inserido em um mercado dinâmico e de constantes mudanças, o que exige atualização em todas as áreas de conhecimento, visão genérica para atuar em segmentos diferenciados, tendo sempre presente a conduta ética em suas ações como base para o exercício da profissão contábil.

Contador GILBERTO BAGAILOLO CONTADOR
Revisor desta edição

1

OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas gerenciais e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de Contadores e Técnicos em Contabilidade legalmente habilitados, ou seja, inscritos no CRC e em situação regular.

A empresa, independentemente de seu porte ou natureza jurídica, tem de manter escrituração contábil completa, no Livro-Diário, para controlar o seu patrimônio e gerenciar adequadamente os seus negócios. Não se trata exclusivamente de uma necessidade gerencial, o que já seria uma importante justificativa. A escrituração contábil consta como exigência expressa em diversas legislações.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404-76, de 15-12-76) estabelece que, ao final de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações:

- 1 – Balanço Patrimonial;
- 2 – Demonstração do Resultado do Exercício;
- 3 – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- 4 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- 5 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- 6 – Notas Explicativas – Complemento que integra o conjunto das Demonstrações.

As demonstrações de cada exercício serão apresentadas e/ou publicadas de forma comparativa com as demonstrações do exercício anterior. Todos os modelos das demonstrações exemplificados nesta publicação apresentam a estrutura relativa a um exercício.

O Código Civil, em vigor desde de janeiro de 2003, também menciona a obrigatoriedade de seguir um sistema de Contabilidade, conforme o disposto nos artigos abaixo citados:

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.

A Lei Complementar nº 123, de 14-12-2006, em seu art. 68, trouxe a definição de pequeno empresário, conforme segue:

Art. 68. Considera pequeno empresário, para efeito da aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o empresário individual caracterizado como microempresário na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais).

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.

Os arts. 1.183 a 1.195 contêm outras disposições relativas à forma de escrituração.

Hoje, a Contabilidade encontra-se inserida no processo de gestão, não sendo mais vista somente como cumprimento das formalidades tributárias. O empresário que cuida de seu patrimônio, que

planeja suas tomadas de decisões, o faz com base em dados concretos, confiáveis. E somente a Contabilidade oferece dados formais e científicos, que permitem atender essa necessidade.

A decisão de investir, de reduzir custos, ou de praticar outros atos gerenciais deve basear-se em dados técnicos extraídos dos registros contábeis, sob pena de se pôr em risco o patrimônio da empresa.

A escrituração contábil é necessária à empresa de qualquer porte, como principal instrumento de defesa, controle e gestão do seu patrimônio, e isto vale para qualquer empresa: pequena, média ou grande, todas possuem investimentos e um patrimônio inicial, que devem ser adequadamente mantidos.

O profissional não deve induzir o seu cliente a dispensar a escrituração contábil. Essa indução poderá acarretar prejuízos ao cliente, em função de operações financeiras não aprovadas, pela falta das demonstrações contábeis ou por demonstrações contábeis emitidas sem base, pela inexistência de escrituração contábil.

As demonstrações contábeis são uma consequência da escrituração, devendo nela estar respaldada.

Não há demonstração se não existir escrituração. Qualquer demonstração contábil elaborada sem que a empresa possua contabilidade formal é falsa, sendo o profissional envolvido passível de punição pelos Conselhos Regionais de Contabilidade e pela Justiça.

A Classe Contábil e, principalmente, os Escritórios de Contabilidade devem estar conscientes da importância da Contabilidade e saber informar, assessorar, enfim, esclarecer o empresário dessa importância.

Recomenda-se a leitura da NBC T 2 – Da Escrituração Contábil, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Observação: O Conselho Federal de Contabilidade, por meio do Ofício-Circular nº 45, de 18-05-81, aprovou parecer no sentido de que devem ser autuados por infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista os profissionais que induzirem seus clientes a prestar suas declarações de rendimentos pelo lucro presumido, com a finalidade de se eximirem da escrituração contábil determinada pelo Código Civil brasileiro.

2 **APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e o fluxo de caixa (ou origens e aplicações de recursos) de uma entidade. Ou seja, devem retratar adequadamente os efeitos de transações e outros eventos, observando as definições e os critérios para registro de ativos, passivos, receitas e despesas, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, terminologia que se configura em uma generalização das diretrizes contábeis emanadas da legislação societária brasileira, bem como das Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo CFC, e que são adotadas por todo o tipo de entidade no Brasil. Há que se considerar, ainda, os aspectos contábeis que são específicos para os diferentes segmentos do mercado, conforme disciplinado pelos órgãos reguladores (Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros Privados, etc.) A aplicação apropriada dessas normas, incluindo a divulgação das informações requeridas, resulta em praticamente todas as circunstâncias, em demonstrações contábeis que atingem uma apresentação adequada.

Em geral, uma apresentação adequada exige divulgações adicionais suficientes para permitir que os usuários entendam o impacto de transações ou eventos específicos sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa (ou origens e aplicações de recursos) da entidade, considerando sua essência econômica.

A divulgação das práticas contábeis usadas e as informações incluídas em notas explicativas não devem ser utilizadas para retificar – como de fato não retificam – a aplicação de práticas contábeis inadequadas.

A análise quanto ao efeito de omissões ou erros nas decisões econômicas de usuários das demonstrações contábeis exige conhecimento das características de cada usuário. Presume-se que o usuário tenha um razoável conhecimento da linha de negócios e atividades da entidade, conhecimento contábil e seja diligente na leitura e análise da informação.

ENTIDADE EM SITUAÇÃO DE CONTINUIDADE OPERACIONAL

Ao elaborar as demonstrações contábeis, a Administração deve fazer uma avaliação sobre a continuidade operacional da entidade. 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. As demonstrações contábeis devem ser preparadas com base no pressuposto da continuidade de suas operações, a menos que a Administração pretenda liquidar a entidade ou cessar as operações ou não tenha alternativa para continuar adotando o pressuposto da continuidade operacional. Quando a Administração está ciente, ao fazer sua avaliação, de incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que podem lançar dúvida substancial sobre a capacidade de a entidade manter-se em situação de continuidade operacional, estas devem ser divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis. Quando as demonstrações contábeis não forem preparadas no pressuposto de entidade em continuidade operacional, esse fato deve ser divulgado juntamente com a base em que as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual ela não é considerada uma entidade em continuidade operacional.

Ao avaliar se a premissa de entidade em continuidade operacional é adequada, a Administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis para um futuro de no mínimo 12 meses, a contar da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos em cada caso. Quando uma entidade tem um histórico de operações lucrativas e pronto acesso a recursos financeiros, pode-se chegar a conclusão que a premissa da entidade em continuidade operacional é apropriada, sem uma análise detalhada. Em outros casos, a Administração pode necessitar levar em consideração ampla variedade de fatores que cercam a lucratividade atual e a esperada, programações de pagamento de

dívidas e fontes potenciais de refinanciamentos, antes de poder concluir que a premissa da entidade em continuidade operacional é apropriada.

REGIME DE COMPETÊNCIA

As entidades devem elaborar suas demonstrações contábeis em conformidade com o regime de competência.

No regime de competência, os elementos das demonstrações contábeis são reconhecidos quando satisfizerem as definições e os critérios de reconhecimento para essas transações, ou seja, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

MATERIALIDADE E AGREGAÇÃO

Cada item ou grupos similares de itens materiais deve ser apresentado separadamente nas demonstrações contábeis. Valores não-materiais podem ser agregados a valores de natureza semelhante e não precisam ser apresentados separadamente.

As demonstrações contábeis decorrem do processamento de grandes quantidades de transações e outros eventos que são estruturados para serem agregados em grupos, de acordo com sua natureza ou função. O estágio final no processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados em rubricas para comporem tanto as próprias demonstrações contábeis quanto as notas explicativas. Se uma rubrica não for material por si só, esta é agregada a outros itens, tanto nas próprias demonstrações contábeis quanto nas notas explicativas. Um item que não seja suficientemente material para requerer apresentação separada nas próprias demonstrações contábeis pode, não obstante, ser suficientemente material para divulgação nas notas explicativas.

A aplicação do conceito de materialidade significa que uma exigência específica de divulgação contida em uma norma não necessita ser adotada se a informação for imaterial.

É importante que tanto ativos e passivos como receitas e despesas, quando significativos, sejam apresentados separadamente. A compensação, tanto na demonstração do resultado quanto no balanço patrimonial, exceto quando o ajuste refletir a essência da transação ou do evento, pode prejudicar os usuários quanto ao entendimento das transações e à avaliação dos fluxos financeiros futuros da entidade. A apresentação no balanço patrimonial de ativo líquido de provisões para desvalorização, como, por exemplo, provisão para obsolescência de estoques e provisão para créditos de liquidação duvidosa, não é considerada compensação, devendo haver, quando material, a segregação em nota explicativa.

INFORMAÇÕES COMPARATIVAS

A menos que uma outra norma permita ou exija de outra forma, informações comparativas devem ser divulgadas em relação ao período anterior, para todos os valores incluídos nas demonstrações contábeis. As informações comparativas também devem ser incluídas nas notas explicativas, quando forem materiais para um melhor entendimento das demonstrações contábeis do período atual.

Em alguns casos, as informações narrativas incluídas nas demonstrações contábeis de período(s) anterior(es) continuam a ser materiais no período atual. Por exemplo: detalhes de uma disputa legal, cujo resultado era incerto na data do último balanço e ainda está pendente, são divulgados no período atual. Neste caso, os usuários beneficiam-se da informação que essa incerteza já existia na data do último balanço e das informações sobre as possíveis ações tomadas durante o período para resolver essa incerteza.

O aperfeiçoamento das informações apresentadas para fins comparativos auxilia os usuários na tomada de decisões, principalmente ao permitir a avaliação de tendências e projeções. Em algumas situações, pode ser impraticável reclassificar informações de período(s) anterior(es) apresentadas para fins comparativos. Exemplificando: dados necessários à reclassificação de informações para um determinado período anterior não estão disponíveis, e o processo para obtenção de tais dados é impraticável.

BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial é um dos componentes das demonstrações contábeis, apresentada na forma horizontal e destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio e a composição do patrimônio líquido da entidade.

É importante mencionar que o patrimônio bruto corresponde ao total do ativo.

Conforme determina o art. 178 da Lei nº 6.404-76, “No balanço patrimonial, 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”.

Essa demonstração deve ser estruturada de acordo com os preceitos da Lei nº 6.404-76 e segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

QUADRO COMPARATIVO – NBC T 3 – LEI Nº 6.404-76

	RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
ATIVO	CIRCULANTE	CIRCULANTE
	<i>a) Disponível</i> <i>b) Créditos</i> <i>c) Estoques</i> <i>d) Despesas Antecipadas</i> <i>e) Outros Valores e Bens</i>	- disponibilidades; - direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente; - aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.
	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
	São os ativos referidos nos itens <i>b, c, d e e</i> anteriores, cujos prazos esperados de realização se situem após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.	São assim classificados os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

	RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
	PERMANENTE	PERMANENTE
	<p><i>a) Investimentos</i> – São as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fim da entidade.</p> <p><i>b) Imobilizado</i> – São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fim da entidade.</p> <p><i>c) Diferido</i> – São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.</p>	<p><i>Investimentos</i> – São 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.</p> <p><i>Imobilizado</i> – São os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.</p> <p><i>Diferido</i> – São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.</p>
PASSIVO	CIRCULANTE	CIRCULANTE E EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
	São as obrigações conhecidas e os encargos estimados cujos prazos estabelecidos ou esperados se situem no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.	As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para a aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior.
	<p>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</p> <p>São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.</p>	
	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
	Não-contemplada na norma.	Serão classificadas as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

	RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	<p><i>Capital</i> – São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.</p> <p><i>Reservas</i> – São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.</p> <p><i>Lucros ou Prejuízos Acumulados</i> – São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do patrimônio líquido.</p>	<p><i>Capital Social</i>: discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.</p> <p><i>Reservas de Capital</i>:</p> <p>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;</p> <p>b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;</p> <p>c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;</p> <p>d) as doações e as subvenções para investimento.</p> <p>Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.</p> <p><i>Reserva de Reavaliação</i>: as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudos.</p> <p><i>Reservas de Lucros</i>: são as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.</p> <p><i>Ações em Tesouraria</i>: destacadas no balanço patrimonial como dedução da conta do patrimônio líquido.</p>

A Lei das Sociedades por Ações estabelece, em seu art. 178, §1º, que, no ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de liquidez, e, dentro desse conceito, no grupo do ativo circulante, as contas de disponibilidades são as primeiras a serem apresentadas. Seguem-se os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e aplicações de recursos em despesa do exercício seguinte. Os demais grupos são o ativo realizável a longo prazo e o ativo permanente, com os subgrupos investimentos, imobilizado e diferido.

A NBC T 3 estabelece a divisão do ativo em:

I – CIRCULANTE

a) Disponível – São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.

b) Créditos – São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos. Estes direitos representam, normalmente, um dos mais importantes ativos das empresas em geral. Decorrem de vendas a prazo, de mercadorias e serviços a clientes ou são oriundos de outras transações que geram valores a receber.

A Lei nº 6.404-76 não separa as transações relacionadas às atividades-fim das não-relacionadas com as atividades-fim da empresa. A NBC T 3 determina essa segregação, classificando as transações não-relacionadas com as atividades-fim em Outros Valores e Bens.

c) Estoques – São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da entidade.

Também representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais.

d) Despesas Antecipadas – São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.

Neste item são registrados os ativos que representam pagamentos antecipados de despesas, cujos benefícios ou prestação de serviços à empresa se farão durante o exercício seguinte.

Os prêmios de seguros, quando parcelados ou financiados, e as despesas financeiras são exemplos de despesas pagas antecipadamente.

A NBC T 3 adotou o título **Despesas Antecipadas**, por ser mais adequado e tecnicamente correto, como a própria conceituação acima comprova.

e) Outros Valores e Bens – A NBC T 3 estabelece a identificação das transações reais relacionadas com as atividades-fim da empresa. Devem ser usadas as mesmas contas já previstas nos itens anteriores. São exemplos: Bens Não-Destinados ao Uso, Imóveis Recebidos em Garantia para Revenda, entre outros.

II – REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Serão classificadas contas da mesma natureza das do ativo circulante, porém com prazos esperados de realização após o término do exercício seguinte à data do balanço patrimonial, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro, que não constituíram negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

III – PERMANENTE

São bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Não estão destinados à transformação direta em meios de pagamento e sua perspectiva de permanência na entidade ultrapassa um exercício.

É constituído pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos – São as participações permanentes em outras sociedades e os bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades da companhia ou empresa.

b) Imobilizado – São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fim da entidade.

Bens Tangíveis: aqueles que têm corpo físico, tais como terrenos, máquinas, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais, entre outros.

Bens Intangíveis: aqueles cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como: patentes, direitos autorais, marcas, entre outros.

Observação: *Também integram o Imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada, mesmo que ainda não em operação, mas que se destinem a tal finalidade, tal como construção em andamento.*

c) Diferido – Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke, na obra *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, serão classificadas no Ativo Diferido “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder ao início das operações sociais.”

Consignam, ainda, esses autores que “os Ativos Diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anteriores ao seu início de operação, aos quais tais despesas estão associadas, bem como as incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. Não incluem bens corpóreos, já que estes devem ser classificados no Imobilizado. Representam, muitas vezes, gastos que seriam lançados como despesas operacionais caso a atividade a que se referem estivesse já produzindo receitas. É o caso dos gastos incorridos com pessoal administrativo, despesas gerais e administrativas e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do Imobilizado), que são necessários ao desenvolvimento de um projeto”.

Exemplos: gastos pré-operacionais, gastos com implantação de sistemas e gastos de desenvolvimento de produtos.

Observação: Não se deve confundir a natureza das operações classificáveis nesse subgrupo Diferido do Ativo Permanente, com

a natureza das operações classificáveis no item despesas antecipadas, no Ativo Circulante.

As despesas antecipadas e estruturadas no ativo circulante do balanço patrimonial são as despesas que efetivamente e de forma objetiva pertencem ao exercício seguinte. Não são ainda despesas incorridas. Contudo, no ativo diferido (Permanente) se incluem despesas já incorridas, pagas ou a pagar, mas que são ativadas para serem apropriadas em exercícios futuros, pois contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social, tais como pesquisa e desenvolvimento de produtos, despesas pré-operacionais, entre outras.

CONTAS RETIFICADORAS (credoras)

a) Ativo Circulante

- *Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa* – provisão para cobrir as perdas estimadas na cobrança das contas a receber.

- *Duplicatas Descontadas* – esta conta demonstra a responsabilidade da empresa que efetuou o desconto das duplicatas a receber em estabelecimento bancário. O valor das duplicatas descontadas não devem figurar no passivo, pois não existe ainda a dívida por parte da empresa. A dívida para a empresa só existe à medida que ocorre o vencimento dos títulos, e o devedor não cumpre o seu compromisso.

- *Provisão para redução ao valor do mercado* – destina-se a registrar o valor dos itens de estoques que estiverem a um custo superior ao valor de mercado.

- *Provisão para perdas em estoques* – destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativa, relacionadas a estoques obsoletos e, também, para dar cobertura a diferenças físicas.

b) Ativo Realizável a Longo Prazo

- *Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa*

- *Provisão para Perdas* – registrará os valores estimados de perdas em investimentos temporários.

c) Ativo Permanente

Investimentos

- *Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos*

Imobilizado

- *Depreciação Acumulada* – perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeito a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

- *Exaustão* – perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujos objetos sejam recursos minerais e florestais.

- *Amortização* – perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial.

Diferido

- *Amortização* – Segundo o § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404-76, a amortização destes ativos deverá ser feita “em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los”.

A Lei nº 6.404-76, no art. 180, menciona que o passivo exigível compreende as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.

Os demais grupos mencionados pela Lei nº 6.404-76, nos artigos 181 e 182, que integram a estrutura do balanço patrimonial são:

- Resultados de Exercícios Futuros;
- Patrimônio Líquido.

A NBC T 3 estabelece a divisão do Passivo em:

I – CIRCULANTE

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados da empresa cuja liquidação se espera que ocorra dentro do exercício

social seguinte, ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se este for superior a esse prazo.

II – PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados da empresa cuja liquidação deverá ocorrer em prazo superior a seu ciclo operacional, ou após o exercício social seguinte.

III – PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O patrimônio líquido representa os recursos próprios da entidade, e seu valor é a diferença entre o valor do Ativo e o valor do Passivo (Ativo - Passivo). Desta forma, o valor do patrimônio líquido pode ser positivo, negativo ou nulo.

O patrimônio líquido é dividido em :

a) Capital – São os investimentos efetuados na empresa pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.

b) Reservas – Representam valores decorrentes de reavaliação de ativos, retenções de lucros e de outros fatores.

c) Lucros/Prejuízos Acumulados – Representa o saldo remanescente dos lucros (ou prejuízos) líquidos, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

Esta conta representa a interligação entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício.

Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

CONTAS RETIFICADORAS (devedoras) Patrimônio Líquido

- *Capital a Realizar* – valor deduzido do capital social.

- *Prejuízos Acumulados* – valor deduzido dos elementos do Patrimônio Líquido.

- *Ações em Tesouraria* – ações da companhia que forem adquiridas pela própria sociedade. Devem ser destacadas no Balanço Patrimonial como dedução da conta do Patrimônio Líquido que registre a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

OBSERVAÇÃO:

RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

No livro *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, Iudícibus, Martins e Gelbke registram que “Resultados de Exercícios consta do Balanço entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido e seu objetivo é abrigar receitas já recebidas que efetivamente devem ser reconhecidas em resultados em anos futuros, daí a sua intitulação, sendo **que já devem estar deduzidas** dos custos e despesas correspondentes, incorridas ou a incorrer. Todavia, somente deve englobar tais receitas menos despesas, ou seja, resultados futuros recebidos, mas para **os quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa**”.

A NBC T 3 considerou que os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultados de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo.

Há uma tendência entre os doutrinadores da Ciência Contábil em não considerar este grupo na estrutura do balanço patrimonial.

CONTAS RETIFICADORAS (devedoras)

Os custos e despesas relativos aos resultados de exercícios futuros.

MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL

Em 31-12-X0

(Em R\$)

ATIVO	PASSIVO
<p>CIRCULANTE DISPONÍVEL Caixa Bancos Conta Movimento Bancos Conta Aplicações de Liquidez Imediata</p> <p>CRÉDITOS Duplicatas a Receber (-) Duplicatas Descontadas (-) Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa Títulos a Receber Bancos Contas Vinculadas Adiantamentos a Terceiros Adiantamentos a Empregados Tributos a Recuperar Depósitos Vinculados ou Restituíveis Aplicações Temporárias</p> <p>ESTOQUES DESPESAS ANTECIPADAS Prêmios de Seguros a Vencer Encargos Financeiros a Vencer OUTROS VALORES E BENS*</p> <p>ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Clientes (-) Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa Bancos Contas Vinculadas Títulos a Receber Créditos de Sócios e Diretores Créditos de Coligadas e Controladas Adiantamentos a Terceiros Emprést. e Depósitos Compulsórios Títulos e Valores Mobiliários Depósitos para Investimentos Particip. Societárias Não-Permanentes</p>	<p>CIRCULANTE Fornecedores Obrigações Trabalhistas Obrigações Fiscais e Sociais a Recolher Adiantamento de Clientes Empréstimos e Financiamentos Arrendamento Mercantil a Pagar Aluguéis a Pagar Lucros e Dividendos a Pagar Debêntures Provisões Trabalhistas</p> <p>PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Empréstimos e Financiamentos Títulos a Pagar Debêntures Provisões para Riscos Fiscais</p> <p>RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS Receitas de Exercícios Futuros (-) Custos e Despesas de Exercícios Futuros</p>

PERMANENTE INVESTIMENTOS Participações Societárias Obras de Arte Imóvel Não de Uso (-) Depreciações Acumuladas (-) Provisões para Perdas IMOBILIZADO Terrenos Construções Instalações Máquinas e Equipamentos Móveis e Utensílios Veículos Ferramentas (-) Depreciações Acumuladas Benfeitorias em Imóveis de Terceiros (-) Amortizações Acumuladas Marcas e Patentes Construções em Andamento DIFERIDO Gastos Pré-Operacionais Gastos de Implantação de Sistemas Gastos de Desenvolvimento de Produtos (-) Amortizações Acumuladas	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Capital Social (-) Capital a Integralizar Reservas de Capital Reserva de Ágio Doações e Subvenções p/ Investimentos Reservas de Reavaliações Reavaliação do Ativo Próprio Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas Reservas de Lucros Reserva Legal Reserva Estatutária Outras Reservas de Lucros (-) Ações em Tesouraria Lucros ou Prejuízos Acumulados
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO E PATR. LÍQUIDO

A conta “Banco Conta Movimento” com saldo credor representa obrigação para a empresa; portanto, deve ser classificada no Passivo Circulante.

“Capital a Integralizar” e “Prejuízos Acumulados” são contas de natureza devedora, mas devem ser classificadas no Patrimônio Líquido, pois são contas retificadoras deste.

* Outros Valores e Bens – de acordo com a NBC T 3.

**MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL, NA HIPÓTESE DA
EXISTÊNCIA DE PASSIVO A DESCOBERTO***

BALANÇO PATRIMONIAL

Em 31-12-X0

(Em R\$)

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
DISPONÍVEL	FORNECEDORES
CAIXA	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS
CRÉDITOS	OBRIGAÇÕES FISCAIS E SOCIAIS
DUPLICATAS A RECEBER	
ESTOQUES	
DESPESAS ANTECIPADAS	
OUTROS VALORES E BENS	
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
CLIENTES	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS
PERMANENTE	
INVESTIMENTOS	
PARTIC. SOCIETÁRIAS	
IMOBILIZADO	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS
TERRENOS	FUTUROS
VEÍCULOS	
(-) DEPREC. ACUM.	
DIFERIDO	PASSIVO A DESCOBERTO
	CAPITAL SOCIAL
	RESERVAS
	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUM.
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO (-) PASSIVO A DESCOBERTO

* A denominação "passivo a descoberto" foi contemplada na NBC T 3 (Resolução CFC nº 1.049-05).

4

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A demonstração do resultado do exercício é a demonstração contábil apresentada na forma vertical e destinada a evidenciar a composição do lucro/prejuízo líquido do exercício formado num determinado período de operações da entidade.

A demonstração do resultado do exercício, observado o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados, mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

QUADRO COMPARATIVO – NBC T 3 – LEI Nº 6.404-76

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
Evidenciará no mínimo: <i>a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim;</i> <i>b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;</i> <i>c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;</i> <i>d) o resultado bruto do período;</i> <i>e) os ganhos e perdas operacionais;</i> <i>f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;</i> <i>g) o resultado operacional;</i> <i>h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fim;</i> <i>i) o resultado antes das participações e dos impostos;</i> <i>j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;</i> <i>l) as participações no resultado;</i> <i>m) o resultado líquido do período.</i>	Discriminará: <i>a) a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;</i> <i>b) a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;</i> <i>c) as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;</i> <i>d) o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não-operacionais;</i> <i>e) o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;</i> <i>f) as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;</i> <i>g) o lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu montante por ação do capital social.</i>

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS

A Lei nº 6.404-76, em seu art. 187, determina que a demonstração do resultado do exercício deverá discriminar a receita bruta de vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, bem como a receita líquida das vendas e serviços.

As vendas deverão ser contabilizadas pelo valor bruto, incluindo o valor dos impostos. Estes impostos, bem como as devoluções e os abatimentos, deverão ser contabilizados em contas individualizadas, que serão tratadas como contas redutoras das vendas.

No Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000-99, art. 280 –, consta que a receita líquida é a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas, excluindo-se os impostos não-cumulativos, pois, conforme orientação contida na Instrução Normativa da SRF nº 051-78, os impostos não-cumulativos não são incluídos na receita bruta.

Portanto, considerando o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, os impostos não-cumulativos não integram a receita bruta de vendas e serviços. Todavia, de acordo com as especificações dispostas na Lei nº 6.404-76, eles são parte integrante dela.

Para conciliar as posições e atender às legislações acima mencionadas, poder-se-ia adotar a seguinte estrutura:

FATURAMENTO BRUTO
(-) IPI s/faturamento
RECEITA BRUTA

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

São representadas pelas contas de vendas canceladas, abatimentos e impostos incidentes sobre vendas, como segue:

- a) Vendas Canceladas é conta devedora que deve incluir todas as devoluções de vendas. Correspondem à anulação de valores registrados como receitas brutas de vendas e serviços.
- b) Abatimentos e descontos sobre vendas e serviços são aqueles concedidos incondicionalmente.

- c) Impostos incidentes sobre vendas devem ser deduzidos da receita bruta de vendas. A receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes, com exceção do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

Conforme Iudícibus *et al.*, “a apuração do custo dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período”.

Para as empresas comerciais, explicam que “a fórmula é simples, pois as entradas são representadas somente pelas compras de mercadorias destinadas à revenda”. Já para as empresas industriais, “as entradas representam toda produção completada no período e para tais empresas é necessário um sistema de contabilidade de custos cuja complexidade vai depender da estrutura do sistema de produção, das necessidades internas para fins gerenciais, etc.”

CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

São apropriados como custos aqueles que se relacionam diretamente e são indispensáveis para a obtenção da receita oriunda dos serviços prestados.

DESPESAS/RECEITAS OPERACIONAIS

Iudícibus *et al.* consignam que “as Despesas Operacionais constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa; e dentro do conceito da Lei nº 6.404-76, abrangem também as despesas líquidas para financiar suas operações; os resultados líquidos das atividades acessórias da empresa são também considerados operacionais”.

O art. 187 da Lei nº 6.404-76 estabelece que, para se chegar ao lucro operacional, serão deduzidas as “despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais”.

PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO DO EXERCÍCIO

O art. 189 da Lei nº 6.404-76 estabelece que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.

O art. 190 da Lei nº 6.404-76 dispõe que as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Nesse artigo, as debêntures não são mencionadas, mas, pela seqüência do art. 187, conclui-se que elas seriam incluídas antes da participação dos empregados.

LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

O art. 191 da Lei nº 6.404-76 menciona que o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.

LUCRO POR AÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

O art. 187 da Lei nº 6.404-76, inciso VII, determina a indicação do lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

O lucro por ação do capital social é determinado mediante a divisão do lucro líquido do exercício pelo número de ações em circulação do capital social.

MODELO: Demonstração do Resultado do Exercício

Em 31-12-X0

(Em R\$)

Receita Bruta de Vendas e Serviços
 Receitas de Comercialização
 Receitas de Venda de Serviços
Deduções da Receita Bruta
 Vendas Canceladas
 Abatimentos e Descontos
 Impostos sobre Vendas
Receita Líquida
 Custo dos Produtos Vendidos
 Custo dos Serviços Prestados
Lucro Bruto
 Despesas Operacionais
 Despesas com Vendas
 Despesas Administrativas
 Despesas Financeiras
 (-) Receitas Financeiras
 Resultado Participações Sociais
Lucro/Prejuízo Operacional
 Resultado Não-Operacional
 Receitas e Despesas Não-Operacionais
Resultado do Exercício antes das Provisões Tributárias
(calculadas com base no Lucro Real)
 (-) Provisão para Contribuição Social
 (-) Provisão para Imposto de Renda
Resultado do Exercício após os Impostos
Participações e Contribuições
Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício
 Lucro Líq. do Exerc. por ação do Cap. Social

A Demonstração do Resultado do Exercício destina-se a evidenciar a formação do lucro/prejuízo líquido do exercício, mediante confronto das receitas, custos e despesas incorridos no exercício.

Na Demonstração do Resultado do Exercício não transitam despesas e receitas de exercícios anteriores. Esses valores se integram ao patrimônio da empresa por meio da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados apresentada na forma vertical é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.

QUADRO COMPARATIVO – NBC T 3 – LEI Nº 6.404-76

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
Discriminará: <i>a) o saldo no início do período;</i> <i>b) os ajustes de exercícios anteriores;</i> <i>c) as reversões de reservas;</i> <i>d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;</i> <i>e) o resultado líquido do período;</i> <i>f) as compensações de prejuízos;</i> <i>g) as destinações do lucro líquido do período;</i> <i>h) os lucros distribuídos;</i> <i>i) as parcelas de lucros incorporadas ao capital;</i> <i>j) o saldo no final do período.</i>	Discriminará: <i>a) o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;</i> <i>b) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;</i> <i>c) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.</i>

MODELO:

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Em 31-12-X0

(Em R\$)

Saldo Inicial

Ajustes de Exercícios Anteriores

Efeitos da Mudança de Critério Contábil

Retificação de Erro de Exercícios Anteriores

Parcela de Lucros Incorporados ao Capital

Reversão de Reservas
De Contingências
De Lucros a Realizar

Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício
Proposta da Administração de Destinação do Lucro
Líquido do Exercício

Reserva Legal
Reserva Estatutária
Dividendos a Distribuir ou Lucros a Destinar

ou Proposta de Absorção do Prejuízo Líquido do
Exercício
Saldo Final de Lucros (Prejuízos) Acumulados
Montante do Dividendo por Ação do Capital Social

De acordo com o art. 186 da Lei nº 6.404-76, III, § 2º, 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.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A demonstração das origens e aplicações de recursos apresentada na forma vertical é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da entidade.

A Lei nº 6.404-76, em seu art. 176, inciso IV, tornou obrigatória essa demonstração para todas as companhias. Contudo, o § 6º do referido artigo dispõe que a companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos.

QUADRO COMPARATIVO – NBC T 3 – LEI Nº 6.404-76

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
Discriminará: <i>a) o valor resultante das operações da Entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origem ou em aplicação de recursos;</i> <i>b) as origens dos recursos, compreendendo:</i> 1. os aportes de capital; 2. os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente; 3. os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo; <i>c) as aplicações dos recursos, compreendendo:</i> 1. os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas;	Discriminará: I – as origens dos recursos, agrupadas em: a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros; b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital; c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado; II – as aplicações de recursos, agrupadas em: a) dividendos distribuídos; b) aquisição de direitos do ativo imobilizado; c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
2. os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo; 3. os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo; 4. os reembolsos de capital; <i>d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos;</i> <i>e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.</i>	d) redução do passivo exigível a longo prazo; III – o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido; IV – os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

MODELO

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Em 31-12-X0

(Em R\$)

I – ORIGEM DE RECURSOS

Das Operações

Lucro Líquido do Exercício

(+) Depreciação, Amortização e Exaustão

(+ ou -) Variações nos Resultados de Exercícios Futuros

Resultado da Equivalência Patrimonial

Dos Acionistas

Realização do Capital Social

Contribuições para Reservas de Capital

De Terceiros

Aumento do Passivo Exigível a Longo Prazo

Redução do Ativo Realizável a Longo Prazo

Alienação de Investimentos e Direitos do Ativo Permanente

TOTAL DAS ORIGENS

II – APLICAÇÕES DE RECURSOS

Prejuízo Líquido do Exercício

Dividendos Distribuídos

Aumentos de Bens e Direitos do Ativo Permanente

Aumento do Ativo Realizável a Longo Prazo
Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo
TOTAL DAS APLICAÇÕES

III – AUMENTO OU REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE
LÍQUIDO

IV – VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO

ATIVO CIRCULANTE

Início do Exercício – Final do Exercício = Variação

PASSIVO CIRCULANTE

Início do Exercício – Final do Exercício = Variação

AUMENTO OU REDUÇÃO

DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO = Variação

Observação: Do Lucro Líquido do Exercício provêm recursos próprios, e isto contribui para o CCL (Capital Circulante Líquido) da empresa.

No caso de ocorrer prejuízo líquido no exercício, o valor correspondente afeta desfavoravelmente o CCL, ou seja, em vez de agregar recursos, subtraíram-se recursos no decorrer do período, pois os custos/despesas ultrapassaram as receitas.

Em resumo, o resultado líquido do exercício compõe-se de:

(+) receitas/rendimentos/ganhos

(–) custos/despesas/perdas

= Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

Nesse caso, as receitas/rendimentos/ganhos originam-se de recurso, pois não se pode esquecer que, nos registros contábeis correspondentes, teremos como contrapartida a conta caixa/bancos/contas a receber (Ativo Circulante).

De sua parte, os custos/despesas/perdas requerem a aplicação de recursos, pois, nos registros contábeis correspondentes, teremos como contrapartida o aumento das obrigações a pagar (Passivo Circulante) ou o imediato desembolso financeiro por meio da redução da conta caixa/bancos (Ativo Circulante).

A função da demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) é explicar por que e como ocorreu o aumento ou redução do CCL (AC – PC). Assim, os valores que compõem o resultado líquido do exercício, mas que não afetam em contrapartida o Ativo Circulante ou o Passivo Circulante, devem ser eliminados (ajustados) do respectivo resultado, para elaboração da DOAR.

No caso em que há prejuízos, Ludícibus, Martins e Gelbcke, no “Manual de Contabilidade das Sociedades por ações”, tratam o assunto como segue.

No prejuízo líquido do exercício as operações consomem capital circulante líquido, representando uma aplicação, e como tal deve ser apresentada na demonstração, no grupo das aplicações, como o primeiro item do grupo.

Entretanto, se a empresa está com prejuízo líquido do exercício, mas, em decorrência dos ajustes previstos nas operações próprias, resultar uma origem de recursos, a apresentação do prejuízo líquido do exercício e de seus ajustes deve ser demonstrada nas origens dos recursos.

7

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

A referida demonstração está prevista no art. 186, § 2º, da Lei nº 6.404-76.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), mediante a Instrução CVM nº 059-86, tornou esta demonstração e sua publicação de caráter obrigatório, para as companhias abertas, em substituição à demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
EM 31-12-X0

(Em R\$)

MUTAÇÕES / PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CAPITAL REALIZADO AUTORIZADO			RESERVAS DE CAPITAL			RESERVAS DE REAVALIAÇÃO		RESERVAS DE LUCROS				LUCROS ACUMULADOS	TOTAL
	Capital	Capital a Realizar	Correção Monet.	Ágio Subscrição	Ações Tesouraria	Subv. Invest.	Ativos Próprios	Ativos de Contr.	Legal	Estatutárias	Lucros a Realizar	Ret. Expansão		
Saldos em __-__-__	xxx		xxx	xxx		xxx	xxx	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
Ajustes de Exercícios Anteriores, Mudança de Critério Contábil (NE nº)													xxx	xxx
Imposto de Renda													(xxx)	(xxx)
Aumento de Capital AGE __-__-__	xxx	(xxx)				(xxx)								xxx
Aquisição Ações Próprias com Reserva de Ágio na Subscrição					(xxx)									(xxx)
Subvenções Incentivos Fiscais IR						xxx								xxx
Reversão e Transferência de Reserva							(xxx)	(xxx)			(xxx)		xxx	
Atualização Monetária			xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
Lucro Líquido Exercício													xxx	xxx
Destinação do Lucro Líquido do Exercício														
Reservas									xxx	xxx	xxx	xxx	(xxx)	
Dividendos													(xxx)	(xxx)
Saldos em __-__-__	xxx	(xxx)	xxx	xxx	(xxx)	xxx	xxx	Xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Obs.: Dividendos de R\$ por ação;
Ordinária Integral R\$ por ação;
Preferencial "A" e R\$ por ação;
Preferencial "B".

Nota: é possível ocorrer uma situação que na prática resultará numa "Demonstração das Mutações do Passivo a Descoberto".

NOTAS EXPLICATIVAS

A forma de apresentação e o conteúdo das Notas Explicativas estão explicitados na Resolução CFC nº 737, de 27-11-92, que aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

As informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subseqüentes ao balanço.

A Lei nº 6.404-76 dispõe, em seu art. 176, § 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”.

No § 5º do mesmo artigo da Lei nº 6404-76, constam as informações que deverão estar incluídas nas notas explicativas, estabelecendo que 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;

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

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.”

A Lei nº 6.404-76 relaciona nove informações que deverão constar em nota explicativa; contudo, podem ocorrer situações não contempladas na referida Lei e que devem ser mencionadas, como, por exemplo, o que está contemplado na NBC T 17, aprovada pela Resolução CFC nº 973, de 27-06-03, referente à nota explicativa.

Ocorrendo a elaboração de demonstrações contábeis sem respaldo em escrituração contábil regular, poderá o CRCRS instaurar o processo administrativo contra o responsável técnico, estando previstas penas de multas e suspensão do exercício profissional ou processo por infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista, que estabelece penas de advertência reservada, censura reservada e censura pública.

Os termos utilizados nos registros e nas demonstrações contábeis devem expressar, tanto quanto possível, o verdadeiro significado das transações ocorridas, preservando-se expressões do idioma nacional.

As demonstrações contábeis devem refletir, com a maior clareza possível, a verdadeira situação patrimonial e financeira da empresa, bem como devem ser estruturadas de maneira adequada e em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

A divulgação das demonstrações contábeis integra a NBC T 6, aprovada pela Resolução CFC nº 737, de 27-11-92.

9

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONFORME NPC Nº 27 ⁽¹⁾

A Comissão de Valores Mobiliários, mediante a Deliberação nº 488, aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC 27 (Norma e Procedimento de Contabilidade) sobre a apresentação e divulgações nas demonstrações contábeis. Assim, para atender a Lei nº 6.404 e a NPC 27, as demonstrações contábeis devem incluir:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do resultado;
- c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- d) demonstração dos fluxos de caixa (ou, alternativamente, das origens e aplicações de recursos, enquanto requerida pela legislação societária – Lei nº 6.404-76);
- e) demonstração do valor adicionado, se divulgada pela entidade; e
- f) notas explicativas, incluindo a descrição das práticas contábeis.

As demais informações eventualmente incluídas em documentos, como, por exemplo, Relatórios da Administração, devem ser claramente identificadas e distintas das demonstrações contábeis, mediante utilização de índices.

Adicionalmente devem ser divulgadas as seguintes informações:

- a) nome da empresa a qual pertencem as demonstrações contábeis e o nome pelo qual a empresa é usualmente identificada pelo mercado, caso este seja diferente do nome da empresa;
- b) domicílio, a forma legal da empresa e endereço da sede social;
- c) se as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas nas formas individuais e/ou consolidadas;
- d) data do balanço patrimonial e do período coberto pelas demonstrações contábeis;
- e) moeda utilizada na elaboração das demonstrações contá-

beis;

f) unidade de precisão utilizada na apresentação das demonstrações contábeis como, por exemplo, milhares/ milhões de reais;

g) nome da controladora e, em última instância, do grupo; e

h) natureza das operações da empresa e suas principais atividades.

Devem ser divulgados os princípios contábeis aplicados na elaboração das demonstrações contábeis. Por exemplo: práticas contábeis adotadas no Brasil, alguma prática contábil especificamente relacionada, padrões internacionais de contabilidade, etc.

As notas explicativas às demonstrações contábeis devem apresentar informações sobre a base de sua preparação e/ou de consolidação e das políticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para transações e eventos significativos. Também as notas explicativas às demonstrações contábeis devem ser apresentadas de forma ordenada. Cada rubrica constante do balanço patrimonial e das demonstrações do resultado, das mutações no patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos (ou fluxo de caixa) deve ter referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas explicativas.

INFORMAÇÕES COMPARATIVAS E DIVULGAÇÕES REQUERIDAS

Todos os componentes das demonstrações contábeis – a) balanço patrimonial; b) demonstração do resultado; c) demonstração das mutações do patrimônio líquido; d) demonstração dos fluxos de caixa (ou, alternativamente, das origens e aplicações de recursos, enquanto requerida pela legislação societária – Lei nº 6.404-76); e) demonstração do valor adicionado, se divulgada pela entidade; e f) notas explicativas, incluindo a descrição das práticas contábeis – devem apresentar as correspondentes informações comparativas referentes ao exercício anterior. Além disso, todas as informações quantitativas incluídas nas notas explicativas às demonstrações contábeis devem apresentar os dados comparativos em relação ao período anterior, exceto quando um pronunciamento contábil permita ou exija de outra forma.

As informações comparativas devem ser incluídas nas notas explicativas sempre que forem relevantes para um melhor enten-

dimento das demonstrações contábeis do período atual, independentemente da existência de saldo ao final do período.

Quando a apresentação ou classificação de itens nas demonstrações contábeis é alterada, os valores comparativos devem ser reclassificados. Quando for impraticável reclassificar valores comparativos, deve ser divulgada a razão pela não-reclassificação e a natureza das mudanças que teriam sido feitas caso os valores fossem reclassificados.

Deve ser divulgado o método utilizado para a conversão das demonstrações contábeis de ou para moeda estrangeira, inclusive o tratamento contábil dado a ganhos e perdas decorrentes da conversão.

Devem ser divulgadas todas as restrições sobre a propriedade dos ativos, bem como garantias dadas com relação a passivos.

Devem ser divulgadas informações sobre a atividade da empresa, sua participação em conglomerados e se está em fase pré-operacional.

INCERTEZA DE CONTINUIDADE OPERACIONAL

Quando houver incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que podem gerar dúvida importante sobre a capacidade da empresa em continuar em funcionamento, estas devem ser divulgadas, juntamente com os planos da Administração para resolver a situação.

Quando as demonstrações contábeis não forem preparadas no pressuposto de empresa em continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com a base em que as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual ela não é considerada uma empresa em continuidade.

PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

A nota explicativa das práticas contábeis deve descrever:

a) as bases de avaliação dos elementos patrimoniais e de apuração do resultado utilizadas na preparação das demonstrações contábeis como, por exemplo, custo histórico, custo corrigido, valor de realização, valor de mercado ou valor presente; e

b) cada política contábil específica necessária a um entendimento adequado das demonstrações contábeis.

Devem ser divulgadas quaisquer mudanças na aplicação de princípios contábeis ou correções de erros fundamentais, juntamente com indicação dos efeitos cumulativos envolvidos.

Ao decidir se uma política contábil deve ser divulgada, deve-se considerar se a divulgação ajudaria os usuários a entender a maneira pela qual as transações e eventos estão refletidos nas demonstrações contábeis. As políticas contábeis a serem divulgadas incluem, porém não se restringem, ao seguinte:

- a) critérios de reconhecimento da receita;
- b) critérios de consolidação e/ou contabilização de investimentos em empresas controladas, coligadas e em *joint ventures*;
- c) critérios de reconhecimento dos efeitos inflacionários;
- d) critérios de reconhecimento de ativos permanentes e correspondente depreciação, exaustão ou amortização, incluindo método, vida útil estimada ou taxa;
- e) capitalização de encargos financeiros e outras despesas;
- f) métodos de contabilização de contratos de construção;
- g) instrumentos e investimentos financeiros;
- h) reconhecimento de arrendamentos mercantis;
- i) forma de contabilização de gastos diferidos, tais como despesas pré-operacionais, de reorganização e custos com pesquisa e desenvolvimento;
- j) critérios de avaliação de estoques;
- l) critérios de reconhecimento de impostos, incluindo impostos diferidos;
- m) critérios utilizados para o reconhecimento de passivos e provisões (inclusive para contingências);
- n) critérios utilizados para o reconhecimento dos custos de benefícios aos empregados, incluindo ganhos e perdas atuariais;
- o) planos de remuneração de empregados em ações;
- p) conversão de moeda estrangeira e operações de cobertura (*hedge*) sobre operações com moeda estrangeira;
- q) definição de negócios e segmentos geográficos e a base para apropriação de custos entre segmentos;
- r) definição de caixa e equivalentes de caixa;
- s) doações e subvenções governamentais, incluindo descri-

ção dos incentivos fiscais recebidos e tratamento contábil dispensado; e

t) alterações decorrentes de cisões, fusões, incorporações e outras alterações na sua estrutura.

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes rubricas, que deverão ser apresentadas separadamente, com seus valores segregados entre circulante e não-circulante:

Ativo

a) Disponibilidades e aplicações financeiras resgatáveis no prazo de noventa dias da data do balanço.

b) Títulos e valores mobiliários.

c) Contas a receber de clientes.

d) Estoques.

e) Pagamentos antecipados.

f) Créditos diversos (deve indicar a natureza dos créditos e segregar os impostos definidos).

g) Investimentos, segregando as participações em empresas controladas e coligadas e outros investimentos.

h) Imobilizado.

i) Ativos intangíveis.

j) Diferido.

Passivo

a) Financiamentos.

b) Contas a pagar a fornecedores.

c) Impostos sobre a renda a pagar.

d) Outros tributos e contribuições a recolher.

e) Provisões (com indicação de sua natureza).

Participação de acionistas não-controladores

Resultado de Exercícios Futuros

a) receitas líquidas recebidas.

- b) deságio não eliminado.

Patrimônio Líquido

- a) Capital.
- b) Reservas.
- c) Resultados acumulados.

Demonstração do resultado

As seguintes informações devem ser apresentadas na face da demonstração do resultado do período:

- a) Vendas ou receitas de prestação de serviços.
- b) Deduções da receita bruta.
- c) Receita líquida.
- d) Custo das vendas ou dos serviços prestados e lucro bruto.
- e) Despesas operacionais reduzidas por recuperações.
- f) Despesas financeiras segregadas das receitas financeiras.
- g) Participação nos lucros ou prejuízos de controladas e coligadas pelo método de equivalência patrimonial.
- h) Resultados não operacionais.
- i) Impostos sobre os lucros.
- j) Lucro líquido ou prejuízo do período.
- l) Participação de acionistas não controladores.
- m) Lucro líquido ou prejuízo por ação do capital social no final do período.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

As demonstrações contábeis devem incluir uma demonstração das mutações do patrimônio líquido, indicando:

- a) transações de capital com proprietários e distribuições de lucros;
- b) o saldo de lucros ou prejuízos acumulados no início do período e na data do balanço e o movimento para cada período;
- c) cada item de receita e despesa, ganho ou perda que, conforme exigido por outros pronunciamentos e normativos, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido, e o total desses itens;
- d) o efeito cumulativo de mudanças na política contábil e a correção de erros fundamentais constantes de pronunciamentos

específicos;

e) detalhes do movimento durante o exercício ou período em outras contas do patrimônio líquido, como reservas de reavaliação ou reserva de ágio na subscrição de ações.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

A Demonstração do Valor Adicionado deve ser apresentada de forma comparativa mediante a divulgação simultânea de informações do período atual e do anterior e deve evidenciar os componentes abaixo:

- a) a receita bruta e as outras receitas;
- b) os insumos adquiridos de terceiros;
- c) os valores retidos pela entidade;
- d) os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades;
- e) valor total adicionado a distribuir; e
- f) distribuição do valor adicionado.

(1) Nota do Editor

Em consulta formulada ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) sobre o Pronunciamento do Ibracon NPC 27, aprovado pela Deliberação CVM nº 488-05, o CRCRS teve a seguinte resposta:

CONSULTA: “Considerando que o referido ato normativo não está em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente conflitando com a NBC T 3, consultamos sobre o posicionamento desse Egrégio CFC, em especial se os profissionais da Contabilidade, inclusive de auditoria, que prestam serviços às empresas de capital aberto, devem obedecer a NBC T 3 ou a Deliberação CVM nº 488.”

RESPOSTA: “A Câmara Técnica, reunida em 08 de fevereiro de 2007, analisou o assunto em tela e esclarece que:

- Pela Lei nº 6.385-76, a CVM tem autonomia para legislar normas contábeis para as companhias abertas, enquanto o Conselho Federal de Contabilidade fiscaliza e normatiza a profissão contábil como um todo, com o intuito de dirimir conflitos com qualquer órgão normativo fundamentado em lei e para proteger o profissional contábil de eventual descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade ou de uma norma legal.

- Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade teve a preocupação de inserir em sua normatização dispositivos como: item 3.1.6 da NBC T3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e item 4.1.8 da NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial.”

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- BRASIL, Leis, decretos, etc. Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. *Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial da União*, Brasília, 17.12.1976. Seção I.
- _____. Lei nº 9457, de 05 de maio de 1997. *Altera dispositivos da Lei 6404, de 15-12-1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações Diário Oficial da União*, Brasília, 06-06-1997, p. 9.009. Seção I.
- _____. Decreto-Lei nº 486, de 03 de março de 1969. Dispõe sobre livros mercantis e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 04.03.1969. Seção I.
- _____. Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969. Dispõe sobre livros mercantis e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 26.05.1969. Seção I.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução Normativa nº 59, de 22-12-1986. *Dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação de demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas.*
- _____. Deliberações n. 488, de 03 de outubro de 2005, e 496, de 03 de janeiro de 2006. *Aprova o Pronunciamento do IBRACON nº 27 sobre a Apresentação e Divulgação das Demonstrações Contábeis.*
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Norma e Pronunciamentos de Contabilidade nº 27, de 29 de dezembro de 2005. *Sobre a Apresentação e Divulgação das Demonstrações Contábeis.*
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 5.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2006. 359p.
- FIPECAFI/ARTHUR ANDERSEN. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991. 612p.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 710p.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Aplicável Também às Demais Sociedades*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 569p.
- KOLIVER, Olivio. A Estrutura do Balanço Patrimonial e o Passivo a Descoberto. *Revista do CRCRS*, Porto Alegre, n. 99, p. 52-9. dez. 1999.
- _____. *A Contabilidade e a Controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: CRCRS: 2005. 40p.