

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

DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS
ASPECTOS PRÁTICOS E
CONCEITOS TÉCNICOS

Porto Alegre-RS
Julho de 2003

Editor:
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO RIO GRANDE DO SUL
Rua Baronesa do Gravataí, 471
90160-070 Porto Alegre-RS
Fone/fax (0**51) 3228-7999
Correio eletrônico: crcrs@crcrs.org.br
Internet: www.crcrs.org.br

Coordenação:
Contador *ENORY LUIZ SPINELLI* – Presidente do CRCRS.

2ª edição

Tiragem: 4.000 exemplares.

SUMÁRIO

Apresentação	05
1 – Obrigatoriedade da Escrituração Contábil	07
2 – Balanço Patrimonial	11
3 – Demonstração do Resultado do Exercício	25
4 – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	30
5 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos ..	32
6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	36
7 – Notas Explicativas	38
Bibliografia Consultada e Referida no Texto	40

APRESENTAÇÃO

A elaboração das Demonstrações Contábeis, acompanhada das notas explicativas, constitui uma das principais atribuições dos profissionais da Contabilidade, pois essas são preparadas com base na escrituração contábil e proporcionam uma base objetiva de informações indispensáveis aos acionistas, administradores, governo e sociedade em geral sobre a situação econômica, financeira e patrimonial da empresa. Ressalta-se, ainda, a importância das notas explicativas, pois permitem que sejam apresentados dados relevantes não suficientemente evidenciados ou não constantes nas demonstrações contábeis, permitindo melhor clareza aos usuários destas.

As demonstrações contábeis, que são o produto final apresentado pelos profissionais, devem sempre ser elaboradas de acordo com a legislação pertinente, com observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Atualmente, o profissional da Contabilidade está inserido em um mercado dinâmico, o que lhe exige constante atualização em todas as áreas de conhecimento, sempre preservando a ética, uma das bases para o exercício da profissão contábil. Dessa forma, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, por meio desta publicação, está dando seguimento ao projeto de educação continuada, difundindo as necessárias informações aos que estão legalmente habilitados perante este Conselho para o exercício profissional.

Porto Alegre, 30 de julho de 2003.

Contador ENORY LUIZ SPINELLI,

Presidente do CRCRS.

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 obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se no Código Comercial (Lei nº 556, de 25-06-1850):

1 – Todos os comerciantes são obrigados a seguir uma ordem uniforme de escrituração e a ter os livros necessários a esse fim e encerrar anualmente um balanço patrimonial (art. 10).

2 – A escrituração deve ser realizada de forma regular, alcançando todas as operações, que devem ser registradas no Livro-

-Diário (art. 11) com individuação e clareza (art. 12), em forma mercantil e seguida a ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas (art. 14).

O Decreto nº 64.567, de 22-05-69, no artigo 5º, estabelece “Todo comerciante é obrigado a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à escrituração, até a prescrição pertinente aos atos mercantis”. Por este artigo também se

verifica a obrigação da empresa em manter a escrituração contábil dos seus atos e fatos decorrentes das suas operações.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404-76, de 15-12-76), aplicável extensivamente às demais sociedades, estabelece que, ao final de cada exercício, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia:

- 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.

As empresas podem ficar dispensadas da escrituração comercial, perante a legislação do Imposto de Renda, nos seguintes casos:

- quando submetidas ao regime do Simples (Lei nº 9.317, de 05-12-96);
- ao optarem pela tributação com base no Lucro Presumido.

O Código Civil que entra em vigor a partir 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.

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 artigos 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 respaldadas.

Não há demonstração se não existir escrituração. Qualquer demonstração contábil elaborada sem que a empresa possua contabilidade formal é demonstração 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, convencer o empresário dessa importância.

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

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 Comercial Brasileiro.*

BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o patrimônio e a composição do patrimônio líquido da entidade.

Conforme determina o artigo 178 da Lei nº 6.404-76, “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”.

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.

	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</i> , <i>c</i> , <i>d</i> e <i>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>a) <i>Investimentos</i> – São as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da entidade.</p> <p>b) <i>Imobilizado</i> – São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade.</p> <p>c) <i>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.
	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	
	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.	

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
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 SAs estabelece, em seu artigo 178, §1º, que, no ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de liquidez, e, dentro desse conceito, as contas de disponibilidades são as primeiras a serem apresentadas no balanço, dentro do ativo circulante. Seguem-se os direitos

realizáveis no curso do exercício social subsequente e aplicações de recursos em despesa do exercício seguinte.

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-fins das não-relacionadas com as atividades-fins da empresa. A NBC T 3 determina essa segregação, classificando as transações não-relacionadas com as atividades-fins 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-fins 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 subgrupo 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-fins da empresa. Devem ser usadas as mesmas contas já previstas nos grupos anteriores. São exemplos: Bens Não-Destinados ao Uso, Imóveis Recebidos em Garantia para Revenda, etc.

II – REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Serão classificadas contas da mesma natureza das do ativo circulante, porém 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, 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-fins da entidade.

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

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, etc.

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, ou seja, Ativo Permanente Diferido, com a natureza das operações classificáveis no subgrupo despesas antecipadas, no Ativo Circulante.

As despesas antecipadas são as despesas que efetivamente e de forma objetiva pertencem ao exercício ou exercícios seguintes. 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 dos resultados de exercícios futuros, tais como pesquisa e desenvolvimento de produtos, despesas pré-operacionais, etc.

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 operação demonstra a responsabilidade da empresa que efetuou o desconto pelo pagamento das duplicatas ao banco, caso seu cliente falte ao pagamento no vencimento. Essas duplicatas descontadas não devem figurar no passivo, pois não existe ainda a dívida por

parte da empresa. Esta só existe à medida que ocorre o vencimento dos títulos, e o devedor não os paga.

- *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 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 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 de Resultado do Exercício.

No caso de o Patrimônio Líquido ser negativo, será demonstrado após o Ativo, e seu valor final denominado de **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: RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

No livro *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, Iudícibus, Martins e Gelbke registram que “Resultado 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 não considerou o grupo RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS, entendendo que tais contas devem ser classificadas no Ativo e Passivo Circulante. A Lei nº 6.404-76 prevê este grupo, e, por consequência, pode ser considerado no plano contábil das empresas.

O mais adequado, todavia, é classificar tais contas no Ativo e no Passivo Circulante.

Há uma tendência entre os doutrinadores da Ciência Contábil em não considerar este subgrupo do Passivo.

CONTAS RETIFICADORAS (devedoras)

Resultado de exercícios futuros – os custos e despesas relativos aos resultados de exercícios futuros.

<p>PERMANENTE</p> <p>INVESTIMENTOS Participações Societárias Obras de Arte Imóvel Não de Uso (-) Depreciações Acumuladas (-) Provisões para Perdas</p> <p>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</p> <p>DIFERIDO Gastos Pré-Operacionais Gastos de Implantação de Sistemas Gastos de Desenvolvimento de Produtos (-) Amortizações Acumuladas</p>	<p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p> <p>Capital Social Capital Social (-) Capital a Integralizar</p> <p>Reservas de Capital Reserva de Ágio Doações e Subvenções p/ Investimentos</p> <p>Reservas de Reavaliações Reavaliação do Ativo Próprio Reavaliação de Ativos de Coligadas e Controladas</p> <p>Reservas de Lucros Reserva Legal Reserva Estatutária Outras Reservas de Lucros</p> <p>(-) Ações em Tesouraria</p> <p>Lucros ou Prejuízos Acumulados</p>
--	---

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

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.

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

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO CIRCULANTE DISPONÍVEL CAIXA CRÉDITOS DUPLICATAS A RECEBER ESTOQUES REALIZÁVEL A LONGO PRAZO CLIENTES PERMANENTE INVESTIMENTOS PARTIC. SOCIETÁRIAS IMOBILIZADO TERRENOS VEÍCULOS (-) DEPREC. ACUM. TOTAL DO ATIVO PASSIVO A DESCOBERTO TOTAL DO ATIVO MAIS PASSIVO A DESCOBERTO	PASSIVO CIRCULANTE FORNECEDORES OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS OBRIGAÇÕES FISCAIS E SOCIAIS EXIGÍVEL A LONGO PRAZO EMPÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS TOTAL DO PASSIVO

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

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.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade.

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

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

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.

- 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 Ludícibus *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

Ludícibus *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 EM RESULTADO

O artigo 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 artigo 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 artigo 187, conclui-se que elas seriam incluídas antes da participação dos empregados.

LUCRO POR AÇÃO

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

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

MODELO: Demonstração do Resultado do Exercício

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
Resultado Operacional
 Resultado Não-Operacional
Resultado antes das Provisões Tributárias
(calculadas com base no Lucro Real)
 (-) Provisão para Contribuição Social
 (-) Provisão para Imposto de Renda
Participações e Contribuições
Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício
 Lucro por ação

A Demonstração do Resultado do Exercício destina-se a evidenciar a formação do resultado 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.



4

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

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

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

MODELO:

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

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

Reserva Legal
Reserva Estatutária
Dividendos a Distribuir ou Lucros a Destinar

Saldo Final de Lucros (Prejuízos) Acumulados

5

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A demonstração das origens e aplicações de recursos 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 artigo 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.

RES. nº 686-90 NBC T 3	LEI nº 6.404-76
<p>Discriminará:</p> <p>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;</p> <p>b) as origens dos recursos, compreendendo:</p> <ol style="list-style-type: none">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;	<p>Discriminará:</p> <p>I – as origens dos recursos, agrupadas em:</p> <ol style="list-style-type: none">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; <p>II – as aplicações de recursos, agrupadas em:</p>

<p><i>c) as aplicações dos recursos, compreendendo:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas; 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; <p><i>d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos;</i></p> <p><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></p>	<ol style="list-style-type: none"> a) dividendos distribuídos; b) aquisição de direitos do ativo imobilizado; c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido; d) redução do passivo exigível a longo prazo; <p>III – o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;</p> <p>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.</p>
---	---

MODELO

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

1 – ORIGEM DE RECURSOS

Lucro Líquido do Exercício

(+) Depreciação, Amortização e Exaustão

(+ ou -) Variações nos Resultados de Exercícios Futuros

Resultado da Equivalência Patrimonial

Realização do Capital Social

Contribuições para Reservas de Capital

Aumento do Passivo Exigível a Longo Prazo

Redução do Ativo Realizável a Longo Prazo

Alienação de Investimentos e Direitos do Ativo Permanente

2 – APLICAÇÕES DE RECURSOS

Prejuízo 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

3 – AUMENTO OU REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO

4 – 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

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.

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 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 lançamentos contábeis que o registraram, 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 lançamentos contábeis que os registraram, 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 diminuição do CCL (AC – PC). Assim, os valores que compõem o resultado do exercício, mas que não afetam em contrapartida o Ativo Circulante ou o Passivo Circulante, devem ser eliminados (ajustados) do resultado do exercício, para elaboração da DOAR.

6

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 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.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO 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 Dividendos									xxx	xxx	xxx	xxx	(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".

7

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 inclusas 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 dados que deverão constar em nota explicativa; contudo, podem ocorrer situações não contempladas na referida Lei e que devem ser mencionadas em nota.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA E REFERIDA NO TEXTO

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.

BRASIL, Leis, decretos, etc. 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.

BRASIL, Leis, decretos, etc. 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.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. 24.ed. Porto Alegre: CRCRS, 2002. 343p.

FIPECAFI/ARTHUR ANDERSEN. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991. 612p.

HIGUSHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 709p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Aplicável Também às Demais Sociedades**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 709p.

KOLIVER, Olivio. A Estrutura do Balanço Patrimonial e o Passivo a Descoberto. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, n. 99, p. 52-9. dez. 1999.