

7. LIVROS SOCIAIS DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

7.1 - Introdução

A companhia deve ter, além dos livros contábeis e fiscais obrigatórios para as pessoas jurídicas em geral, os livros sociais previstos no art. 100 da Lei nº 6.404/76, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.457/97.

7.2 - Livros Obrigatórios

A companhia deverá ter os seguintes livros:

I - o livro "Registro de Ações Nominativas", para inscrição, anotação ou averbação:

- a) do nome do acionista e do número das suas ações;
- b) das entradas ou prestações de capital realizado;
- c) das conversões de ações, de uma em outra forma, espécie ou classe;
- d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;
- e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;
- f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação;

II - o livro de "Transferência de Ações Nominativas", para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III - o livro de "Atas das Assembléias Gerais";

IV - o livro de "Presença dos Acionistas";

V - o livro de "Atas das Reuniões da Diretoria",

VI - o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

Além dos livros mencionados, a companhia precisará ter, também, se for o caso, os seguintes livros:

VII - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidas;

VIII - os livros de "Atas das Reuniões do Conselho de Administração", se houver esse órgão na companhia.

7.3 - Acesso Aos Livros da Companhia

Os livros relativos aos valores mobiliários emitidos pela companhia mencionados nos números I, II e VII do item anterior, são dotados de caráter público.

A lei assegura o acesso às informações sobre os registros destes livros, a pessoas estranhas ao corpo acionário, porque os atos neles assentados podem produzir efeitos em relação a terceiros não acionistas. Por exemplo, ao adquirente de ações interessa ter conhecimento da existência de ônus constituídos sobre ações nominativas, cuja averbação deve obrigatoriamente constar do livro Registro de Ações Nominativas.

Por esse motivo, a lei determina à companhia fornecer certidões dos assentamentos deles constantes a qualquer pessoa que o solicitar, mesmo não sendo acionista, desde que se destinem à defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, observando-se que:

- a) pelo fornecimento dessas certidões a companhia poderá cobrar o custo do serviço;

b) se a companhia indeferir o pedido de certidão, caberá recurso à Comissão de Valores Mobiliários.

A certidão de assentamento poderá ser expedida da seguinte forma:

Certidão de Assentamento Constante dos Livros

Certifico, a pedido verbal de pessoa interessada, que, revendo o livro, desta companhia, nele, a folhas... encontrei o registro do seguinte teor:Dou fé. Eu,, a escrevi, conferi e assino, juntamente com o Diretor....

7.4 - Autenticação e Termos

Os livros sociais das companhias devem ser revestidos das mesmas formalidades legais exigidas para os livros mercantis obrigatórios, tais como (IN DNRC nº 54/96):

I - ter suas folhas seqüencialmente numeradas;

II - tipograficamente, no caso de livros ou conjunto de fichas ou folhas soltas;

III - conter termos de abertura e de encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última ficha ou folha numerada;

IV - ser submetido à autenticação da Junta Comercial;

7.5 - Escrituração Pelo Agente Emissor de Certificados

De acordo com o artigo 27 da Lei das S/A, a companhia, em vez de assumir diretamente o encargo da escrituração e guarda dos livros de registro e transferência de ações e da emissão dos certificados, pode contratar esses serviços com instituição financeira autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários.

No desempenho desse encargo, o Agente Emissor de Certificados pode fazer substituir os livros que primeiramente deveriam ser escriturados pela empresa, caso não lhe tivesse delegado os serviços, por escrituração própria, segundo o sistema aprovado pela Comissão de valores mobiliários.

7.6 - Ações Escriturais

A companhia, segundo o que dispuser seu estatuto, pode emitir ações sem que estejam acompanhadas de certificados, consubstanciando-se os direitos acionários adquiridos numa conta - chamada de depósito - em nome de cada subscritor, conta essa de movimento, como a conta-corrente, em que se registram a propriedade das ações e se averbam suas mutações e transferências.

Essa conta de depósito de ações escriturais não é mantida nos escritórios da empresa, porém, obrigatoriamente, em instituição financeira, que é a única entidade autorizada a manter esse serviço, que passa a ser a depositária.

Embora deva estar autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários, a escolha da instituição depositária compete à empresa.

Investida dessa qualidade, a instituição financeira assume deveres perante a companhia contratante, acionistas e terceiros, dentre os quais se destaca aquele a que se refere o art. 102: Transmitir à mandante todo o movimento das contas sob seu controle, através de cópias dos extratos e relações a serem fornecidas uma vez por ano.

Os originais desses extratos devem ser encaminhados, também uma vez por ano, à Junta Comercial, onde permanecerão arquivados.

Compete igualmente à instituição depositária fornecer ao acionista extrato da conta de depósito das ações escriturais, sempre que solicitado, ao término de todo mês em que for movimentada e, ainda que não haja movimentação, ao menos uma vez por ano (parágrafo 2º do art. 35 da Lei das S/A).

7.7 - Fiscalização e Dúvidas no Registro

A companhia deve verificar a regularidade das transferências e da constituição de direitos ou ônus sobre os valores mobiliários de sua emissão.

Se os serviços de escrituração e de transferência de ações e de emissão dos certificados houver sido, porém, contratados com instituição financeira a responsabilidade compete ao agente emissor e quando se tratar de registros de ações escriturais, caso que são da privacidade dessa instituição, a responsabilidade corre por conta da instituição financeira depositária das ações.

7.8 - Responsabilidade da Companhia Por Vícios ou Irregularidades

De acordo com o artigo 104 da Lei das Sociedades por Ações, a companhia é responsável pelos prejuízos que causar aos interessados por vícios ou irregularidades verificadas nos registros relativos aos valores mobiliários emitidos.

A companhia deverá diligenciar para que os atos de emissão e substituição de certificados, e de transferências e averbações nos livros sociais, sejam praticados no menor prazo possível, não excedente do fixado pela Comissão de Valores Mobiliários, respondendo perante acionistas e terceiros pelos prejuízos decorrentes de atrasos culposos.

A companhia também é responsável por perdas e danos causados aos interessados decorrentes de erros ou irregularidades no serviço de ações escriturais, cabendo a esta, entretanto, direito de regresso contra a instituição depositária.

7.9 - Exibição Dos Livros

A exibição por inteiro dos livros da companhia pode ser ordenada judicialmente sempre que, a requerimento de acionistas que representem, pelo menos, 5% (cinco por cento) do capital social, sejam apontados atos violadores da lei ou do estatuto, ou haja fundada suspeita de graves irregularidades praticadas por qualquer dos órgãos da companhia. (Art. 105 da Lei das S/A).

O artigo 291 permite que esse número mínimo de acionistas possa ser reduzido, nas companhias abertas, mediante escala em função do valor do capital social pela Comissão de Valores Mobiliários.

Um dos direitos essenciais do acionista é o de fiscalizar, na forma prevista em lei, a gestão dos negócios sociais.

Tratando-se de livros da sociedade, protegidos pelo princípio do sigilo comercial, seu exame pelo acionista pode ser recusado pela sociedade a seu juízo e critério, se considerar a possibilidade de prejuízo decorrente de sua vista.

O direito ao exame dos livros expõe a sociedade a sérios perigos, como o exame da escrituração por falsos acionistas, na hipótese de ações ao portador, ou por legítimo acionista, mas com interesses contrários aos da sociedade, ou por pessoa que se tornou acionista com o objetivo de devassar o segredo dos negócios da sociedade ou os processos empregados para a exploração do objeto social.

8. LIVRO REGISTRO DE DUPLICATAS - CONSIDERAÇÕES

8.1 - Obrigatoriedade da Escrituração

Perante a legislação do Imposto de Renda, o livro Registro de Duplicatas é um livro facultativo, excetuando-se os casos de sua utilização para fins de escrituração resumida do livro Diário.

Todavia, o livro Registro de Duplicatas, é um livro comercial obrigatório para as empresas que utilizam a emissão de duplicatas em suas atividades (art. 19 da Lei nº 5.474/68).

8.2 - Escrituração Resumida do Livro Diário - Utilização Como Livro Auxiliar

A escrituração resumida do Diário é admitida, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, e desde que sejam utilizados livros auxiliares, entre os quais o livro Registro de Duplicatas, para registro individualizado.

Vale observar que é necessário que no transporte dos totais mensais do livro Registro de Duplicatas para o livro Diário, seja feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas naquele livro, devidamente registrado.

8.3 - Forma e Conteúdo do Livro

No livro Registro de Duplicatas serão escrituradas, cronologicamente, todas as duplicatas emitidas, com o número de ordem, data e valor das faturas originárias e data de sua expedição; nome e domicílio do comprador; anotações das reformas, prorrogações de prazo e outras circunstâncias necessárias (§ 1º do art. 19 da Lei nº 5.474/68).

9. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ASSINATURA POR CONTABILISTA LEGALMENTE HABILITADO

9.1 - Demonstrações Financeiras

De acordo com o artigo 176 da Lei nº 6.404/76, ao fim de cada exercício social, a pessoa jurídica deverá elaborar, com base na escrituração comercial da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

A companhia fechada que tiver menos de 20 acionistas com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00, não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

9.2 - Responsáveis Pela Escrituração

A escrituração da pessoa jurídica ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado (Contador ou Técnico em Contabilidade), nos termos da legislação específica, que deverá assinar junto com os administradores, sócios-gerentes ou titular da empresa individual, as demonstrações financeiras obrigatórias, com a indicação do seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

Nas localidades em que não houver profissional habilitado, a escrituração contábil poderá ficar a cargo do próprio contribuinte ou de pessoa por ele designada. Ressalte-se, no entanto, que a designação de pessoa não habilitada profissionalmente, não eximirá o contribuinte da responsabilidade pela escrituração (§ 1º do art. 268 do RIR/99).

Desde que legalmente habilitado para o exercício da profissão como técnico em Contabilidade ou Contador, o titular da empresa individual, o sócio, acionista ou diretor da sociedade pode assinar as demonstrações financeiras da empresa e assumir a responsabilidade pela escrituração (§ 2º do art. 268 do RIR/99).

9.3 - Responsabilidade Do Contabilista

Os contabilistas, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os seus contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o Imposto de Renda (§ 1º do art. 819 do RIR/99).

Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, assim como da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, por ato de Delegado ou Inspetor da Receita Federal, independentemente de ação criminal que no caso couber (art. 820 do RIR/99).

De acordo com o art. 1182 do Novo Código Civil, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

No exercício de suas funções, os prepostos (contabilistas) são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito (art. 1178 do Novo Código Civil).

Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

10. VISTO DO JUIZ NO BALANÇO

Dentro dos 60 dias seguintes à data do encerramento do exercício social, as empresas devem, após a transcrição e assinatura do balanço no livro Diário, levá-lo à presença do Juiz de Direito sob cuja jurisdição estiver subordinado o seu estabelecimento principal, para que o Magistrado aponha a sua rubrica (Decreto-lei nº 7.661/45, art. 186, VII).

O visto pode ser obtido após esse prazo desde que haja motivo relevante.

Nesse caso, o titular ou o sócio diretor da empresa deverá fazer um requerimento ao Juiz, expondo o motivo do atraso e solicitando para que o balanço seja rubricado.

Ressalte-se que o não-cumprimento dessa formalidade poderá, em caso de falência, dar lugar à caracterização de crime falimentar, punível com pena de detenção de 6 meses a 3 anos.

11. ELEMENTOS BÁSICOS DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

11.1 - Contas

A conta é a representação gráfica dos débitos e dos créditos que qualifica os componentes patrimoniais.

I - Elementos de uma conta

Os elementos fundamentais de uma conta são:

- Título - é o nome da conta onde identifica-se o que ela representa.
- Número da conta - corresponde ao número constante do plano de contas;
- Débito - são os registros efetuados na coluna do débito da conta;
- Crédito - são os registros efetuados na coluna do crédito da conta;
- Histórico - relata o fato acontecido em relação ao patrimônio;
- Saldo - é a diferença existente entre o débito e o crédito de uma conta.

As contas podem apresentar os seguintes saldos:

- Saldo devedor - quando o débito é maior que o crédito;
- Saldo credor - quando o crédito é maior que o débito;
- Saldo nulo - quando o débito é igual ao crédito.

II - Representação gráfica

Para estudos, explicações e resoluções de problemas usa-se o gráfico simplificado, denominado Conta T, razonete ou razonete em T, conforme demonstramos a seguir:

TÍTULO DA CONTA	
COLUNA DO DÉBITO	COLUNA DO CRÉDITO

As contas possuem duas colunas: a do débito e a do crédito, e dessa forma, os aumentos podem ser registrados em um lado e as diminuições no outro. A natureza da conta é que irá determinar a coluna a ser utilizada para os aumentos e a coluna para as diminuições.

11.2 - Classificação Das Contas

As contas são classificadas em:

- Contas patrimoniais ou integrais: correspondem as contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;

b) Contas de resultado ou diferenciais: correspondem as contas de receitas e despesas, que além de registrar as variações patrimoniais, servem para determinar o resultado do exercício.

11.3 - Mecanismo do Débito e do Crédito

A escrituração contábil é desenvolvida através do método das partidas dobradas que determina que para todo débito existe um crédito de igual valor e vice-versa.

De acordo com os métodos das partidas dobradas os lançamentos podem ser de quatro fórmulas:

1ª fórmula - para uma conta debitada existe uma conta creditada;

2ª fórmula - para uma conta debitada existe mais de uma conta creditada;

3ª fórmula - para várias contas debitadas existe uma só conta creditada;

4ª fórmula - para mais de uma conta debitada existe mais de uma conta creditada.

11.4 - REGISTROS CONTÁBEIS - CONSIDERAÇÕES GERAIS

1. CUIDADOS COM RELAÇÃO AOS DOCUMENTOS

Os registros contábeis têm sua origem representada por documentos que devem ser cercados de cuidados para serem aceitos pela empresa e pelo Fisco.

Os documentos não devem apresentar nenhuma rasura e caso sofram algum acidente que dificulte a identificação de seu conteúdo eles deverão ser reconstituídos ou substituídos, na impossibilidade de reconstituição.

A data de emissão do documento, geralmente, determina a data do registro contábil, por isso devemos sempre verificar se este item do documento está correto.

Por exemplo, podemos ter um documento cuja data de emissão seja 30.04 e a data de entrega da mercadoria seja 31.05 (geralmente existe uma diferença entre a data de emissão da Nota Fiscal e a data de entrega das mercadorias, mas essa diferença não pode ser tão grande). Neste caso, devemos contatar os departamentos que solicitarem as mercadorias ou os serviços para conhecermos as datas corretas e, se for o caso, solicitar ao departamento fiscal as devidas correções.

2. CONTABILIZAÇÕES QUE EXIGEM ATENÇÃO ESPECIAL

Algumas contabilizações exigem uma atenção especial pelo fato de envolverem outros procedimentos que não o simples lançamento contábil, geralmente envolvem cálculos, rateios, retenções de tributos, etc.

Para facilitar as contabilizações, seguem alguns esclarecimentos sobre os fatos que ocorrem com maior frequência:

a) Gastos com materiais ou serviços cuja utilização se estende por períodos maiores do que um mês

Existem gastos que a empresa realiza para serem consumidos ou utilizados ao longo de um determinado período. Esses gastos, mesmo sendo pagos, não podem ser debitados diretamente em contas de custo ou despesa.

Os mais comuns desses gastos são: a compra de grandes quantidades de materiais de escritório, de limpeza e dos materiais de estoque, os prêmios de seguro, as assinaturas de jornais e revistas, as despesas financeiras sobre contratos de financiamento, as comissões pagas antecipadamente e outras despesas antecipadas.

Na contabilização devem ser debitadas as contas de Estoques ou Despesas do Exercício Seguinte.

b) Compra de bens de pequeno valor

Na compra de bens com custo unitário não superior a R\$ 326,62 a empresa poderá, por ocasião da aquisição, optar por registrá-los diretamente como despesa em vez de registrá-los no Ativo Permanente.

Para esse registro o valor unitário deve ser considerado em função da utilidade do bem, ou seja, só poderá ser considerado despesa o bem que por si só preste ou tenha condições de prestar utilidade à empresa.

Por exemplo: se a empresa comprar diversos tijolos cujo preço unitário deverá ser inferior a R\$ 326,62, eles deverão ser registrados no Ativo Permanente, pois um único tijolo não presta a sua utilidade para a empresa.

Mas se a empresa adquirir uma calculadora por um preço inferior a R\$ 326,62, poderá registrá-la diretamente em uma conta de despesa.

c) Estoques

No registro das compras de matérias-primas e/ou mercadorias deve-se observar as contas distintas para cada item e a apropriação dos impostos recuperáveis (ICMS/IPI) em contas específicas.

d) Compra de bens para o Ativo Permanente

Na compra de bens devem ser observadas as normas específicas para a contabilização dos impostos que vierem destacados na Nota Fiscal, assim como das despesas acessórias (frete, armazenagem, etc.), que eventualmente deverão fazer parte do custo do bem.

e) Despesas com a importação de bens ou mercadorias

Os gastos com importação não poderão ser debitados diretamente em contas de despesa ou custo, pois as importações são registradas no Ativo Circulante (mercadorias) e no Permanente (bens) até a formação total de seu custo, o que ocorre geralmente na data do desembarque alfandegário.

f) Compra de direitos de uso de linhas telefônicas

Nessas compras deve ser observado se estão sendo adquiridas também as ações das companhias telefônicas, uma vez que existem contas específicas para a contabilização das ações e dos direitos.

g) Despesas realizadas em imóveis de propriedade de terceiros

No registro destes gastos deve ser observado se eles são passíveis de ser considerados como benfeitorias, que deverão ser registradas no Ativo Permanente.

h) Gastos com implantação de novos projetos e despesas pré-operacionais

Esses gastos são realizados na organização, construção e implantação de novas instalações ou novos locais para o exercício das atividades da empresa e também quando a empresa estiver desenvolvendo ou implantando novos sistemas para o controle de suas atividades.

Para o registro desses fatos a contabilidade possui um grupo de contas no Ativo Diferido.

As empresas costumam estabelecer regras especiais para o controle desses projetos, pois eles geralmente têm um custo alto e um prazo relativamente longo para a implantação.

i) Custos e despesas apropriadas

Nos finais de mês e especialmente no final do exercício (dezembro), geralmente ocorre o registro de gastos cuja fatura inclui valores pertencentes a outro mês ou exercício, que são nesse caso separados pelo departamento de contabilidade para registro nos períodos apropriados, permitindo a correta apuração do resultado de cada período.

j) Valores decorrentes de contratos

O setor de Contas a Pagar deve verificar a exatidão dos valores a serem provisionados (principal e encargos) ou pagos em razão de disposições contratuais e também cuidar para que a empresa cumpra as obrigações financeiras nos prazos contratados.

Observamos que relacionamos acima os casos mais comuns que podem ocorrer nas empresas, pois existem inúmeras situações na contabilidade que exigem atenção especial do profissional que atua na área.

12. PLANO DE CONTAS - CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO

12.1 - Considerações Iniciais

Basicamente, a montagem adequada de um Plano de Contas deve levar sempre em consideração a necessidade de atendimento aos usuários da informação contábil.

O Plano de Contas deve ser elaborado por um profissional especializado na área contábil, através de um estudo prévio, considerando-se os seguintes aspectos:

- a) conhecimento adequado do tipo do negócio da empresa;
- b) porte da empresa, volume e tipo de transações;
- c) recursos materiais disponíveis na empresa ou da parte de quem vai processar o sistema contábil;
- d) necessidade de informação dos usuários, internos ou externos, especialmente quanto ao grau de detalhamento e saldos das transações mais relevantes para a gerência dos negócios.

Não se pode perder de vista que o Plano a ser elaborado precisa conter os detalhes mínimos exigidos para efeito da legislação do Imposto de Renda, para os seus acionistas ou para terceiros. Mas, prioritariamente, o Plano de Contas deve atender às necessidades de informação da administração da empresa.

12.2 - Codificação

A codificação deve ser feita de acordo com a estrutura do Plano de Contas e que permita que se identifique, sem permissão, as contas patrimonial e de resultado.

A atribuição de códigos às contas deve levar em conta o tamanho da empresa e o tipo de equipamento utilizado para a contabilização. Desta forma, as grandes empresas costumam ter até 18 dígitos para cada conta. Para as pequenas empresas, por sua vez, 4 dígitos são suficientes para a elaboração de um bom plano.

Quando da codificação das contas, a estrutura adotada deve deixar condições - espaço - para inúmeros acréscimos, levando-se em consideração a possibilidade futura de inserção de novas contas.

12.3 - Abertura de Contas Novas

É importante que apenas uma pessoa da empresa (contador ou controller) tenha autorização para efetuar a abertura de contas novas no plano. Esse procedimento evita a inclusão em duplicidade de contas iguais em termos de conteúdo, mas com nomes e códigos distintos.

12.4 - Manual de Contas

O Manual de Contas é o conjunto de instruções que detalham o uso de cada uma das contas do Plano. Nele é especificado quais os lançamentos que cada conta deve receber, bem como a contrapartida que, normalmente, é feita com a movimentação dessa conta.

No referido manual podem ser estabelecidos os critérios que a empresa adota em relação à avaliação de estoque e outros ativos, depreciação e amortização, ativação de bens, avaliação de contas do passivo, etc.

12.5 - Estrutura e Classificação Das Contas Patrimoniais

A estrutura básica das contas patrimoniais e de resultados deve ser a seguinte:

1. Ativo
2. Passivo
3. Receitas
4. Despesas

De acordo com a Lei nº 6.404/76, 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.

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

- 1.1. Ativo Circulante
- 1.2. Ativo Realizável a Longo Prazo

- 1.3. Ativo Permanente - Investimentos
- 1.4. Ativo Permanente - Imobilizado
- 1.5. Ativo Permanente - Diferido

O Passivo, por sua vez, as contas serão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, apresenta o seguinte grupamento:

- 2.1. Passivo Circulante
- 2.2. Passivo Exigível a Longo Prazo
- 2.3. Resultado de Exercícios Futuros
- 2.4. Patrimônio Líquido
 - 2.4.1 - Capital de Social
 - 2.4.2 - Reserva de Capital
 - 2.4.3 - Reserva de Reavaliação - Ativos Próprios
 - 2.4.4 - Reserva de Reavaliação - Empresas Ligadas
 - 2.4.5 - Reserva de Lucros
 - 2.4.6 - Lucros ou Prejuízos Acumulados

12.6 - Modelo de Plano de Contas

Este trabalho não tem a pretensão de apresentar um modelo padrão de Plano de Contas, uma vez que cada empresa tem a sua particularidade e, além disso, o elenco de contas proposto pode ser modificado em razão da atividade - indústria, comércio, agropecuária, construção civil, etc. No entanto, o elenco sugerido serve de contribuição para a elaboração de um Plano de Contas condizente com cada tipo de empresa desde que, é claro, sejam efetuadas as adaptações necessárias.

Nossa sugestão, portanto, resume-se na estruturação de três planos de contas, um que pode ser aplicado a empresa comercial, a empresa industrial e outro a empresa que explora a atividade imobiliária, cabendo, pois, ao profissional da área contábil, proceder ao detalhamento ou exclusão e à codificação das contas com a finalidade de adaptá-lo às necessidades da empresa.

12.6.1 - Elenco de Contas Proposto Para a Empresa Comercial

1.1. ATIVO CIRCULANTE

- 1.1.1. Disponibilidades
 - 1.1.1.1. Caixa
 - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
 - 1.1.1.3. Numerário em trânsito
 - 1.1.1.4. Aplicações Financeiras - FAF
 - 1.1.1.5. Depósitos Bancários Vinculados
- 1.1.2. Clientes
 - 1.1.2.1. Duplicatas a Receber
 - 1.1.2.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas
 - 1.1.2.3. (-) Venda p/ Entrega Futura
 - 1.1.2.4. (-) Duplicatas Descontadas
 - 1.1.2.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.3. Créditos Diversos
 - 1.1.3.1. Títulos a Receber
 - 1.1.3.2. Empréstimos a Receber
 - 1.1.3.3. Cheques a Receber
 - 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber
 - 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
 - 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
 - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
 - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
 - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
 - 1.1.5.1 - Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.5.2 - Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.5.3 - Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
 - 1.1.6.1. ICMS a Recuperar

- 1.1.6.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
- 1.1.6.3. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
- 1.1.6.4. COFINS a Recuperar
- 1.1.6.5. PIS a Recuperar
- 1.1.6.6. ISS a Recuperar
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
 - 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
 - 1.1.7.2. Letras de Câmbio
 - 1.1.7.3. Títulos de Estatais
 - 1.1.7.4. Debêntures
 - 1.1.7.5. Mercado de Ações
 - 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
 - 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
 - 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
 - 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
 - 1.1.8.1. Mercadorias p/ Revenda
 - 1.1.8.2. Almojarifado
 - 1.1.8.3. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
 - 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
 - 1.1.9.2. Encargos Financeiros
 - 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
 - 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos

1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 1.2.1. Títulos a Receber
 - 1.2.1.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
 - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
 - 1.2.1.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
 - 1.2.1.4. Depósitos Bancários Vinculados
- 1.2.2. Aplicações Financeiras
 - 1.2.2.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
 - 1.2.2.2. Letras de Câmbio
 - 1.2.2.3. Títulos de Estatais
 - 1.2.2.4. Debêntures
 - 1.2.2.5. Mercado de Ações
 - 1.2.2.6. Aplicação em Ouro
 - 1.2.2.7. Títulos e Valores Mobiliários
 - 1.2.2.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
 - 1.2.2.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
- 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.2.6. Despesas a Apropriar
- 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
 - 1.2.7.1. FINOR
 - 1.2.7.2. FINAM
 - 1.2.7.3. FUNRES
 - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas

1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

- 1.3.1. Participações Societárias
 - 1.3.1.1. Empresas Controladas
 - 1.3.1.2. Empresas Coligadas
 - 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
 - 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
 - 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
 - 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio
 - 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
- 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas
- 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais
 - 1.3.3.1. FINOR
 - 1.3.3.2. FINAM
 - 1.3.3.3. FUNRES

- 1.3.3.4. Reflorestamento
- 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.3.4. Aplicações em Outros Investimentos
- 1.3.4.1. Imóveis e Construções
- 1.3.4.2. (-) Depreciação Acumulada

1.4. ATIVO IMOBILIZADO

- 1.4.1. Imóveis
 - 1.4.1.1. Terrenos
 - 1.4.1.2. Edifícios - Administração
 - 1.4.1.3. Edifícios - Vendas
- 1.4.2. Móveis e Utensílios
 - 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório
 - 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas
- 1.4.3. Veículos
 - 1.4.3.1. Caminhões
 - 1.4.3.2. Automóveis
 - 1.4.3.3. Tratores
- 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
 - 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório
 - 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas
- 1.4.5. Recursos Naturais
 - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
 - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. Imobilizado em Andamento
 - 1.4.7.1. Importação em Andamento
- 1.4.8. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
 - 1.4.8.1. (-) Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios
 - 1.4.8.2.
 - 1.4.8.3.

1.5. ATIVO DIFERIDO

- 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
 - 1.5.1.1. Gastos de Organização
 - 1.5.1.2. Gastos de Reorganização
- 1.5.2. (-) Amortização Acumulada
 - 1.5.2.1.
 - 1.5.2.2.

2.1. PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
 - 2.1.1.1. Empréstimos Bancários
 - 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior
 - 2.1.1.3. Financiamentos Bancários
 - 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior
 - 2.1.1.5. Títulos a Pagar
 - 2.1.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 2.1.2. Fornecedores
 - 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais
 - 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
 - 2.1.3.1. ICMS
 - 2.1.3.2. IRPJ
 - 2.1.3.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
 - 2.1.3.4. PIS
 - 2.1.3.5. COFINS
 - 2.1.3.6. IRRF
 - 2.1.3.7. ISS
 - 2.1.3.8. INSS
 - 2.1.3.9. FGTS
 - 2.1.3.10. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar

- 2.1.4.1. Salários
- 2.1.4.2. Honorários
- 2.1.4.3. Fretes e Carretos
- 2.1.4.4. Gratificações
- 2.1.4.5. Aluguéis
- 2.1.4.6. Energia Elétrica
- 2.1.4.7. Telefone
- 2.1.4.8. Água e Esgoto
- 2.1.4.9. Comissões
- 2.1.4.10. Seguros
- 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
- 2.1.5.1. Adiantamento de Clientes
- 2.1.5.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
- 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições
- 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
- 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.8. Outras Provisões
- 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
- 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário

2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
- 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
- 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
- 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
- 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
- 2.2.1.5. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 2.2.2. Obrigações com Terceiros
- 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
- 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas

2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

- 2.3.1. Receitas de Exercícios Futuros
- 2.3.2. (-) Custos de Exercícios Futuros

2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 2.4.1. Capital Social
- 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
- 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
- 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
- 2.4.2. Reservas de Capital
- 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
- 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
- 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
- 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
- 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
- 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
- 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
- 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
- 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.5. Reserva de Lucros
- 2.4.5.1. Reserva Legal
- 2.4.5.2. Reserva Estatutária
- 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
- 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
- 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
- 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
- 2.4.6.1. Lucros Acumulados
- 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados

- 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
- 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores

3. RECEITAS

- 3.1. Receita Bruta de Vendas
 - 3.1.1. Vendas de Mercadorias
 - 3.1.1.1. Mercado Nacional
 - 3.1.1.2. Exportação
 - 3.1.2. Vendas de Serviços
 - 3.1.2.1. Mercado Nacional
 - 3.1.2.2. Exterior
- 3.2. Deduções da Receita Bruta
 - 3.2.1. Vendas Canceladas
 - 3.2.1.1. Devolução de Produtos
 - 3.2.1.2. Devolução de Mercadorias
 - 3.2.2. Abatimentos
 - 3.2.2.1. Abatimentos s/ Vendas de Mercadorias
 - 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
 - 3.2.3.1. ICMS
 - 3.2.3.2. ISS
 - 3.2.3.3. COFINS
 - 3.2.3.4. PIS
- 3.3. Receitas Financeiras
 - 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
 - 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
 - 3.3.1.2. Letras de Câmbio
 - 3.3.1.3. Títulos de Estatais
 - 3.3.1.4. Aplicações Financeiras
 - 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
 - 3.3.1.6. Empréstimos
 - 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
 - 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios
 - 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
 - 3.3.2.1. Empréstimos
 - 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
 - 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
 - 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
 - 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
 - 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
 - 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
 - 3.3.3.6. Descontos Obtidos
 - 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
- 3.4. Receitas c/ Investimentos
 - 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
 - 3.4.1.1. Empresas Controladas
 - 3.4.1.2. Empresas Coligadas
 - 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
 - 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
 - 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
 - 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
- 3.5. Outras Receitas
 - 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
 - 3.5.1.1. Amortização de Deságio
 - 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
- 3.6. Reversões
 - 3.6.1. Reversão de Provisões
 - 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias
 - 3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
 - 3.6.1.3. Provisão p/ Perdas
 - 3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 3.7. Receitas Não Operacionais
 - 3.7.1. Ganhos de Capital
 - 3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
 - 3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
- 3.8. Contas de Apuração

3.8.1. Apuração do Resultado

3.8.1.1. Lucro do Exercício

4. CUSTOS E DESPESAS

4.1. Custos

4.1.1. Custo das Mercadorias Vendidas

4.1.1.1. Mercado Interno

4.1.1.2. Mercado Externo

4.1.1.3. Estoque Inicial

4.1.1.4. Estoque Final

4.2. Despesas

4.2.1. Despesas de Pessoal c/ Vendas

4.2.1.1. Honorários de Diretores

4.2.1.2. Ordenados, Salários e Comissões

4.2.1.3. Prêmios e Gratificações

4.2.1.4. Férias

4.2.1.5. 13º Salário

4.2.1.6. INSS

4.2.1.7. FGTS

4.2.1.8. Assistência Médica

4.2.1.9. Viagens e Representações

4.2.1.10. Transporte de Empregados

4.2.1.11. Programa de Alimentação do Trabalhador

4.2.1.12. (-)Recuperações

4.2.2. Despesas c/ Entrega

4.2.2.1. Combustíveis

4.2.2.2. Manutenção de Veículos

4.2.3. Propaganda e Publicidade

4.2.3.1. Propaganda

4.2.3.2. Publicidade

4.2.3.3. Amostra

4.2.3.4. Brindes

4.2.4. Outras Despesas c/ Vendas

4.2.4.1. Depreciações e Amortizações

4.2.4.2. Aluguéis

4.2.4.3. Manutenção e Reparos

4.2.4.4. Telefone

4.2.4.5. Despesa de Correio

4.2.4.6. Devolução de Vendas Exercício Anterior

4.2.4.7. Perdas c/ Devedores Duvidosos

4.2.5. Despesas Administrativas

4.2.5.1. Honorários de Diretores

4.2.5.2. Salários e Ordenados

4.2.5.3. Prêmios e Gratificações

4.2.5.4. Férias

4.2.5.5. 13º Salário

4.2.5.6. INSS

4.2.5.7. FGTS

4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio

4.2.5.9. Assistência Médica

4.2.5.10. Transporte de Empregados

4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis

4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis

4.2.5.13. Depreciações e Amortizações

4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas

4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais

4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria

4.2.5.17. Serviços de Terceiros

4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador

4.2.5.19. (-) Recuperações

4.2.6. Despesas Tributárias

4.2.6.1. IPTU

4.2.6.2. IPVA

4.2.6.3. Contribuição Sindical

4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais

4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais

- 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
- 4.2.6.7. Multas Fiscais
- 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
- 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
- 4.2.7. Utilidades e Serviços
 - 4.2.7.1. Força e Luz
 - 4.2.7.2. Água e Esgoto
 - 4.2.7.3. Telefone
 - 4.2.7.4. Seguros
- 4.2.8. Materiais e Suprimentos
 - 4.2.8.1. Material de Escritório
 - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
 - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
- 4.2.9. Despesas Financeiras
 - 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
 - 4.2.9.2. Juros Passivos
 - 4.2.9.3. Despesas Bancárias
 - 4.2.9.4. Descontos Concedidos
 - 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
- 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
 - 4.2.10.1. Empresas Controladas
 - 4.2.10.2. Empresas Coligadas
 - 4.2.10.3. Amortização de Ágio
- 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
 - 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
 - 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
- 4.2.12. Despesas Não Operacionais
 - 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
 - 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
- 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros
 - 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro
 - 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
 - 4.2.13.3. Participações de Empregados
 - 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
 - 4.3.1. Apuração do Resultado
 - 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

12.6.2 - Elenco de Contas Proposto Para Empresa Industrial

1.1. ATIVO CIRCULANTE

- 1.1.1. Disponibilidades
 - 1.1.1.1. Caixa
 - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
 - 1.1.1.3. Aplicações Financeiras - FAF
- 1.1.2. Clientes
 - 1.1.2.1. Duplicatas a Receber
 - 1.1.2.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas
 - 1.1.2.3. (-) Venda p/ Entrega Futura
 - 1.1.2.4. (-) Duplicatas Descontadas
 - 1.1.2.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.3. Créditos Diversos
 - 1.1.3.1. Títulos a Receber
 - 1.1.3.2. Empréstimos a Receber
 - 1.1.3.3. Cheques a Receber
 - 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber
 - 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
 - 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
 - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
 - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
 - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
 - 1.1.5.1 - Adiantamento p/ Viagens

- 1.1.5.2 - Adiantamento p/ Despesas
- 1.1.5.3 - Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
 - 1.1.6.1. IPI a Recuperar
 - 1.1.6.2. ICMS a Recuperar
 - 1.1.6.3. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
 - 1.1.6.4. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
 - 1.1.6.5. COFINS a Recuperar
 - 1.1.6.6. PIS a Recuperar
 - 1.1.6.7. ISS a Recuperar
 - 1.1.6.8. Crédito Presumido IPI
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
 - 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
 - 1.1.7.2. Letras de Câmbio
 - 1.1.7.3. Títulos de Estatais
 - 1.1.7.4. Debêntures
 - 1.1.7.5. Mercado de Ações
 - 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
 - 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
 - 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
 - 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
 - 1.1.8.1. Produtos Acabados
 - 1.1.8.2. Produtos em Elaboração
 - 1.1.8.3. Matérias-Primas
 - 1.1.8.4. Materiais de Embalagem
 - 1.1.8.5. Importação em Andamento
 - 1.1.8.6. Mercadorias p/ Revenda
 - 1.1.8.7. Almoxarifado
 - 1.1.8.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
 - 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
 - 1.1.9.2. Encargos Financeiros
 - 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
 - 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos

1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 1.2.1. Títulos a Receber
 - 1.2.1.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
 - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
 - 1.2.1.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
 - 1.2.1.4. Bancos - Contas Vinculadas
- 1.2.2. Aplicações Financeiras
 - 1.2.2.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
 - 1.2.2.2. Letras de Câmbio
 - 1.2.2.3. Títulos de Estatais
 - 1.2.2.4. Debêntures
 - 1.2.2.5. Mercado de Ações
 - 1.2.2.6. Aplicação em Ouro
 - 1.2.2.7. Títulos e Valores Mobiliários
 - 1.2.2.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
 - 1.2.2.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
- 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.2.6. Despesas a Apropriar
- 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
 - 1.2.7.1. FINOR
 - 1.2.7.2. FINAM
 - 1.2.7.3. FUNRES
 - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas

1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

- 1.3.1. Participações Societárias
 - 1.3.1.1. Empresas Controladas

- 1.3.1.2. Empresas Coligadas
- 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
- 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
- 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
- 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio
- 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
- 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas
- 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais
 - 1.3.3.1. FINOR
 - 1.3.3.2. FINAM
 - 1.3.3.3. FUNRES
 - 1.3.3.4. Reflorestamento
 - 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.3.4. Aplicações em Outros Investimentos
 - 1.3.4.1. Imóveis e Construções
 - 1.3.4.2. (-) Depreciação acumulada

1.4. ATIVO IMOBILIZADO

- 1.4.1. Imóveis
 - 1.4.1.1. Terrenos
 - 1.4.1.2. Edifícios - Administração
 - 1.4.1.3. Edifícios - Vendas
 - 1.4.1.4. Edifícios - Fábrica
- 1.4.2. Móveis e Utensílios
 - 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório
 - 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas
 - 1.4.2.3. Móveis e Utensílios - Fábrica
- 1.4.3. Veículos
 - 1.4.3.1. Caminhões
 - 1.4.3.2. Automóveis
 - 1.4.3.3. Tratores
- 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
 - 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório
 - 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas
 - 1.4.4.3. Máquinas e Equipamentos - Fábrica
- 1.4.5. Recursos Naturais
 - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
 - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. Benfeitorias em Propriedade de Terceiros
 - 1.4.7.1. Barracão
- 1.4.8. Imobilizado em Andamento
 - 1.4.8.1. Importação em Andamento
- 1.4.9. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
 - 1.4.9.1.
 - 1.4.9.2.
 - 1.4.9.3.

1.5. ATIVO DIFERIDO

- 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
 - 1.5.1.1. Gastos de Organização
 - 1.5.1.2. Gastos de Reorganização
 - 1.5.1.3. Gastos c/ Pesquisas de Produtos
 - 1.5.1.4. Gastos c/ Desenvolvimento de Produtos
- 1.5.2. (-) Amortização Acumulada
 - 1.5.2.1.
 - 1.5.2.2.

2.1. PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
 - 2.1.1.1. Empréstimos Bancários
 - 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior
 - 2.1.1.3. Financiamentos Bancários

- 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior
- 2.1.1.5. Títulos a Pagar
- 2.1.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 2.1.2. Fornecedores
 - 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais
 - 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
 - 2.1.3.1. ICMS
 - 2.1.3.2. IPI
 - 2.1.3.3. IRPJ
 - 2.1.3.4. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
 - 2.1.3.5. PIS
 - 2.1.3.6. COFINS
 - 2.1.3.7. IRRF
 - 2.1.3.8. ISS
 - 2.1.3.9. INSS
 - 2.1.3.10. FGTS
 - 2.1.3.11. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
 - 2.1.4.1. Salários
 - 2.1.4.2. Honorários
 - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
 - 2.1.4.4. Gratificações
 - 2.1.4.5. Aluguéis
 - 2.1.4.6. Energia Elétrica
 - 2.1.4.7. Telefone
 - 2.1.4.8. Água e Esgoto
 - 2.1.4.9. Comissões
 - 2.1.4.10. Seguros
- 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
 - 2.1.5.1. Adiantamento de Clientes
 - 2.1.5.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
 - 2.1.5.3. Empresas Ligadas
- 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
- 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições
 - 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
 - 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.8. Outras Provisões
 - 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
 - 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário

2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
 - 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
 - 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
 - 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
 - 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
 - 2.2.1.5. Títulos a Pagar
 - 2.2.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 2.2.2. Obrigações com Terceiros
 - 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
 - 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
 - 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas

2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

- 2.3.1. Receitas de Exercícios Futuros
- 2.3.2. (-) Custos de Exercícios Futuros

2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 2.4.1. Capital Social
 - 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
 - 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
 - 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas

- 2.4.2. Reservas de Capital
 - 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
 - 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
- 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
 - 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
 - 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
 - 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
 - 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
 - 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
 - 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.5. Reserva de Lucros
 - 2.4.5.1. Reserva Legal
 - 2.4.5.2. Reserva Estatutária
 - 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
 - 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
 - 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
- 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
 - 2.4.6.1. Lucros Acumulados
 - 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados
 - 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
 - 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores

3. RECEITAS

- 3.1. Receita Bruta de Vendas
 - 3.1.1. Vendas de Produtos
 - 3.1.1.1. Mercado Nacional
 - 3.1.1.2. Exportação
 - 3.1.2. Vendas de Mercadorias
 - 3.1.2.1. Mercado Nacional
 - 3.1.2.2. Exportação
 - 3.1.3. Vendas de Serviços
 - 3.1.3.1. Mercado Nacional
 - 3.1.3.2. Exterior
- 3.2. Deduções da Receita Bruta
 - 3.2.1. Vendas Canceladas
 - 3.2.1.1. Devolução de Produtos
 - 3.2.1.2. Devolução de Mercadorias
 - 3.2.2. Abatimentos
 - 3.2.2.1. Abatimentos s/ Vendas de Produtos
 - 3.2.2.2. Abatimentos s/ Vendas de Mercadorias
 - 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
 - 3.2.3.1. IPI
 - 3.2.3.2. ICMS
 - 3.2.3.3. ISS
 - 3.2.3.4. COFINS
 - 3.2.3.5. PIS
- 3.3. Receitas Financeiras
 - 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
 - 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
 - 3.3.1.2. Letras de Câmbio
 - 3.3.1.3. Títulos de Estatais
 - 3.3.1.4. Aplicações Financeiras
 - 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
 - 3.3.1.6. Empréstimos
 - 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
 - 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios
 - 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
 - 3.3.2.1. Empréstimos
 - 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
 - 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
 - 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
 - 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
 - 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
 - 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
 - 3.3.3.6. Descontos Obtidos

- 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
- 3.4. Receitas c/ Investimentos
 - 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
 - 3.4.1.1. Empresas Controladas
 - 3.4.1.2. Empresas Coligadas
 - 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
 - 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
 - 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
 - 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
- 3.5. Outras Receitas
 - 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
 - 3.5.1.1. Amortização de Deságio
 - 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
- 3.6. Reversões
 - 3.6.1. Reversão de Provisões
 - 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias
 - 3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
 - 3.6.1.3. Provisão p/ Perdas
 - 3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 3.7. Receitas Não Operacionais
 - 3.7.1. Ganhos de Capital
 - 3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
 - 3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
- 3.8. Contas de Apuração
 - 3.8.1. Apuração do Resultado
 - 3.8.1.1. Lucro do Exercício

4. CUSTOS E DESPESAS

- 4.1. Custos
 - 4.1.1. Custos dos Produtos Vendidos
 - 4.1.1.1. Matérias-Primas
 - 4.1.1.2. Materiais de Embalagem
 - 4.1.1.3. Outros Insumos
 - 4.1.1.4. Estoque Inicial
 - 4.1.1.5. Estoque Final
 - 4.1.2. Custo das Mercadorias Vendidas
 - 4.1.2.1. Mercado Interno
 - 4.1.2.2. Mercado Externo
 - 4.1.2.3. Estoque Inicial
 - 4.1.2.4. Estoque Final
 - 4.1.3. Mão-de-Obra Direta
 - 4.1.3.1. Ordenados e Salários
 - 4.1.3.2. Prêmios e Gratificações
 - 4.1.3.3. Férias
 - 4.1.3.4. 13º Salário
 - 4.1.3.5. INSS
 - 4.1.3.6. FGTS
 - 4.1.3.7. Indenizações e Aviso Prévio
 - 4.1.3.8. Assistência Médica
 - 4.1.3.9. Programa de Alimentação do Trabalhador
 - 4.1.3.10. Transporte de Empregados
 - 4.1.3.11. (-) Recuperações
 - 4.1.4. Outros Custos Diretos
 - 4.1.4.1. Serviços de Terceiros
 - 4.1.4.2. Combustíveis
 - 4.1.5. Custos Indiretos de Produção
 - 4.1.5.1. Honorários de Diretores de Produção
 - 4.1.5.2. Assistência Médica
 - 4.1.5.3. (-) Recuperações
 - 4.1.6. Materiais de Manutenção ou Reparo
 - 4.1.6.1. Peças de Reposição de Máquinas
 - 4.1.7. Utilidades e Serviços
 - 4.1.7.1. Energia Elétrica
 - 4.1.7.2. Transporte
 - 4.1.7.3. Água
 - 4.1.7.4. Telefone

- 4.1.7.5. Refeições
- 4.1.7.6. Combustíveis
- 4.1.8. Outros Custos Indiretos
 - 4.1.8.1. Aluguéis e Arrendamentos
 - 4.1.8.2. Roupas e Uniformes
 - 4.1.8.3. Ferramentas Percíveis
 - 4.1.8.4. Depreciações, Amortizações e Exaustões
- 4.2. Despesas
 - 4.2.1. Despesas com vendas
 - 4.2.2.1. Despesas de Pessoal
 - 4.2.2.2. Despesas c/ Entrega
 - 4.2.2.3. Propaganda e Publicidade
 - 4.2.5. Despesas Administrativas
 - 4.2.5.1. Honorários de Diretores
 - 4.2.5.2. Salários e Ordenados
 - 4.2.5.3. Prêmios e Gratificações
 - 4.2.5.4. Férias
 - 4.2.5.5. 13º Salário
 - 4.2.5.6. INSS
 - 4.2.5.7. FGTS
 - 4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio
 - 4.2.5.9. Assistência Médica
 - 4.2.5.10. Transporte de Empregados
 - 4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis
 - 4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis
 - 4.2.5.13. Depreciações e Amortizações
 - 4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas
 - 4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais
 - 4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria
 - 4.2.5.17. Serviços de Terceiros
 - 4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador
 - 4.2.5.19. (-) Recuperações
 - 4.2.6. Despesas Tributárias
 - 4.2.6.1. IPTU
 - 4.2.6.2. IPVA
 - 4.2.6.3. Contribuição Sindical
 - 4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais
 - 4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais
 - 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
 - 4.2.6.7. Multas Fiscais
 - 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
 - 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
 - 4.2.7. Utilidades e Serviços
 - 4.2.7.1. Força e Luz
 - 4.2.7.2. Água e Esgoto
 - 4.2.7.3. Telefone
 - 4.2.7.4. Seguros
 - 4.2.8. Materiais e Suprimentos
 - 4.2.8.1. Material de Escritório
 - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
 - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
 - 4.2.9. Despesas Financeiras
 - 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
 - 4.2.9.2. Juros Passivos
 - 4.2.9.3. Despesas Bancárias
 - 4.2.9.4. Descontos Concedidos
 - 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
 - 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
 - 4.2.10.1. Empresas Controladas
 - 4.2.10.2. Empresas Coligadas
 - 4.2.10.3. Amortização de Ágio
 - 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
 - 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
 - 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
 - 4.2.12. Despesas Não Operacionais
 - 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
 - 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
 - 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros

- 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/Lucro
- 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
- 4.2.13.3. Participações de Empregados
- 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
- 4.3.1. Apuração do Resultado
- 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

12.6.3 - Elenco de Contas Proposto Para a Empresa Construtora e Imobiliária

1.1. ATIVO CIRCULANTE

- 1.1.1. Disponibilidades
 - 1.1.1.1. Caixa
 - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
 - 1.1.1.3. Aplicações Financeiras
- 1.1.2. Créditos
 - 1.1.2.1. Clientes de Obras Por Empreitadas
 - 1.1.2.1.1. Faturas a Receber
 - 1.1.2.1.2. Serviços Executados a Faturar
 - 1.1.2.2. Clientes de Obras Por Administração
 - 1.1.2.2.1. Faturas a Receber
 - 1.1.2.2.2. Serviços Executados a Faturar
 - 1.1.2.3. Clientes de Incorporações de Imóveis
 - 1.1.2.3.1. Promitentes Compradores de Imóveis
 - 1.1.2.3.2. Títulos a Receber
 - 1.1.2.3.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
 - 1.1.2.3.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
 - 1.1.2.4. Clientes de Vendas de Imóveis
 - 1.1.2.4.1. Promitentes Compradores de Imóveis
 - 1.1.2.4.2. Títulos a Receber
 - 1.1.2.4.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
 - 1.1.2.4.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
 - 1.1.2.5. Clientes de Loteamentos
 - 1.1.2.5.1. Promitentes Compradores de Imóveis
 - 1.1.2.5.2. Títulos a Receber
 - 1.1.2.5.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
 - 1.1.2.5.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
 - 1.1.2.6. Clientes Por Arrendamento de Imóveis
 - 1.1.2.6.1. Aluguéis a Receber
- 1.1.3. Créditos Diversos
 - 1.1.3.1. Títulos a Receber
 - 1.1.3.2. Empréstimos a Receber
 - 1.1.3.3. Cheques a Receber
 - 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber
 - 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
 - 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
 - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
 - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
 - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
 - 1.1.5.1. Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.5.2. Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.5.3. Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
 - 1.1.6.1. ICMS a Recuperar
 - 1.1.6.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
 - 1.1.6.3. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
 - 1.1.6.4. COFINS a Recuperar
 - 1.1.6.5. PIS a Recuperar
 - 1.1.6.6. ISS a Recuperar
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
 - 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
 - 1.1.7.2. Letras de Câmbio

- 1.1.7.3. Títulos de Estatais
- 1.1.7.4. Debêntures
- 1.1.7.5. Mercado de Ações
- 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
- 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
- 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
- 1.1.8.1. Imóveis a Comercializar
- 1.1.8.1.1. Terrenos a Comercializar
- 1.1.8.1.2. Terrenos a Lotear
- 1.1.8.1.3. Imóveis Para Venda
- 1.1.8.2. Imóveis em Construção
- 1.1.8.2.1. Custos da Aquisição do Terreno
- 1.1.8.2.2. Custos do Projeto de Incorporação
- 1.1.8.2.3. Custos da Construção do Imóvel
- 1.1.8.2.4. Materiais de Construção
- 1.1.8.2.5. Mão-de-Obra Direta
- 1.1.8.2.6. (-) Recuperações
- 1.1.8.2.7. Outros Custos Diretos
- 1.1.8.2.8. Serviços de Terceiros
- 1.1.8.2.9. Combustíveis
- 1.1.8.2.10. Materiais de Manutenção ou Reparo
- 1.1.8.2.11 Peças de Reposição de Máquinas
- 1.1.8.2.12. Utilidades e Serviços
- 1.1.8.2.13. Outros Custos Indiretos
- 1.1.8.2.14. Aluguéis e Arrendamentos
- 1.1.8.2.15. Roupas e Uniformes
- 1.1.8.2.16. Ferramentas Perecíveis
- 1.1.8.2.17. Depreciações, Amortizações e Exaustões
- 1.1.8.3. Depósito de Materiais de Construção
- 1.1.8.4. Almoxarifado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
- 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
- 1.1.9.2. Encargos Financeiros
- 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
- 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos

1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 1.2.1. Créditos
- 1.2.1.1. Clientes de Obras Por Empreitadas
- 1.2.1.1.1. Faturas a Receber
- 1.2.1.1.2. Serviços Executados a Faturar
- 1.2.1.2. Clientes de Obras Por Administração
- 1.2.1.2.1. Faturas a Receber
- 1.2.1.2.2. Serviços Executados a Faturar
- 1.2.1.3. Clientes de Incorporações de Imóveis
- 1.2.1.3.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.2.1.3.2. Títulos a Receber
- 1.2.1.3.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.2.1.3.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.1.4. Clientes de Vendas de Imóveis
- 1.2.1.4.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.2.1.4.2. Títulos a Receber
- 1.2.1.4.3. (-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.2.1.4.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.1.5. Clientes de Loteamentos
- 1.2.1.5.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.2.1.5.2. Títulos a Receber
- 1.2.1.5.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.2.1.5.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.2. Títulos a Receber
- 1.2.2.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
- 1.2.2.2. Créditos c/ Diretores
- 1.2.2.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
- 1.2.2.4. Bancos - Contas Vinculadas

- 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
- 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.2.6. Despesas a Apropriar
- 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
 - 1.2.7.1. FINOR
 - 1.2.7.2. FINAM
 - 1.2.7.3. FUNRES
 - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas

1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

- 1.3.1. Participações Societárias
 - 1.3.1.1. Empresas Controladas
 - 1.3.1.2. Empresas Coligadas
 - 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
 - 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
 - 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
 - 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio
 - 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
- 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas
- 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais
 - 1.3.3.1. FINOR
 - 1.3.3.2. FINAM
 - 1.3.3.3. Fiset
 - 1.3.3.4. Reflorestamento
 - 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.3.4. Aplicações e Outros Investimentos
 - 1.3.4.1. Imóveis de Renda
 - 1.3.4.2. (-) Depreciação Acumulada

1.4. ATIVO IMOBILIZADO

- 1.4.1. Imóveis
 - 1.4.1.1. Terrenos
 - 1.4.1.2. Edifícios - Administração
 - 1.4.1.3. Edifícios - Vendas
- 1.4.2. Móveis e Utensílios
 - 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório
 - 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas
- 1.4.3. Veículos
 - 1.4.3.1. Caminhões
 - 1.4.3.2. Automóveis
 - 1.4.3.3. Tratores
- 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
 - 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório
 - 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas
 - 1.4.4.3. Máquinas e Equipamentos - Depto. de Obras
- 1.4.5. Recursos Naturais
 - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
 - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. Benfeitorias em Propriedade de Terceiros
 - 1.4.7.1. Barracão
- 1.4.8. Imobilizado em Andamento
 - 1.4.8.1. Importação em Andamento
- 1.4.9. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
 - 1.4.9.1.
 - 1.4.9.2.
 - 1.4.9.3.

1.5. ATIVO DIFERIDO

- 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
 - 1.5.1.1. Gastos de Organização
 - 1.5.1.2. Gastos de Reorganização

- 1.5.1.3. Gastos c/ Pesquisas de Produtos
- 1.5.1.4. Gastos c/ Desenvolvimento de Produtos
- 1.5.2. (-) Amortização Acumulada
- 1.5.2.1.
- 1.5.2.2.

2.1 PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
 - 2.1.1.1. Empréstimos Bancários
 - 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior
 - 2.1.1.3. Financiamentos Bancários
 - 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior
 - 2.1.1.5. Títulos a Pagar
- 2.1.2. Fornecedores
 - 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais
 - 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
 - 2.1.3.1. ICMS
 - 2.1.3.2. IRPJ
 - 2.1.3.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
 - 2.1.3.4. PIS
 - 2.1.3.5. COFINS
 - 2.1.3.6. IRRF
 - 2.1.3.7. ISS
 - 2.1.3.8. INSS
 - 2.1.3.9. FGTS
 - 2.1.3.10. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
 - 2.1.4.1. Salários
 - 2.1.4.2. Honorários
 - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
 - 2.1.4.4. Gratificações
 - 2.1.4.5. Aluguéis
 - 2.1.4.6. Energia Elétrica
 - 2.1.4.7. Telefone
 - 2.1.4.8. Água e Esgoto
 - 2.1.4.9. Comissões
 - 2.1.4.10. Seguros
- 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
 - 2.1.5.1. Obrigações por Incorporações de Imóveis
 - 2.1.5.2. Obrigações por Compra de Terrenos
 - 2.1.5.3. Arrendamento Mercantil a Pagar
 - 2.1.5.4. Empresas Ligadas
- 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
- 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições
 - 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
 - 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.8. Outras Provisões
 - 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
 - 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário
- 2.1.9. Controle do Custo Orçado
- 2.1.10. Controle de Custos Contratados

2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
 - 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
 - 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
 - 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
 - 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
 - 2.2.1.5. Títulos a Pagar
 - 2.2.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 2.2.2. Obrigações com Terceiros
 - 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
 - 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
 - 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas
- 2.2.3. Tributos e Contribuições a Pagar

- 2.2.4. Controle de Custos Orçados
- 2.2.5. Controle dos Custos Contratados

2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

- 2.3.1. Resultados Diferidos de Obras por Empreitada
 - 2.3.2.1. Receita Diferida de Obras por Empreitada
 - 2.3.2.2. (-) Custos Diferidos de Obras por Empreitada
- 2.3.2. Resultados Diferidos de Incorporação de Imóveis
 - 2.3.2.1. Receita Diferida de Incorporação de Imóveis
 - 2.3.2.1. (-) Custos Diferidos de Incorporação de Imóveis
- 2.3.3. Resultado Diferido de Imóveis Vendidos
 - 2.3.3.1. Receita Diferida de Imóveis Vendidos
 - 2.3.3.2. (-) Custos Diferidos de Imóveis Vendidos
- 2.3.4. Resultado Diferido de Vendas de Loteamentos
 - 2.3.4.1. Receita Diferida de Vendas de Lotes
 - 2.3.4.2. (-) Custos Diferidos de Lotes Vendidos
- 2.3.5. Outras Receitas de Exercícios Futuros

2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 2.4.1. Capital Social
 - 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
 - 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
 - 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
- 2.4.2. Reservas de Capital
 - 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
 - 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
- 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
 - 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
 - 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
 - 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
 - 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
 - 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
 - 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.5. Reserva de Lucros
 - 2.4.5.1. Reserva Legal
 - 2.4.5.2. Reserva Estatutária
 - 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
 - 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
 - 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
- 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
 - 2.4.6.1. Lucros Acumulados
 - 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados
 - 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
 - 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores

3. RECEITAS

- 3.1. Receita Bruta de Vendas
 - 3.1.1. Receita de Obras Por Empreitada
 - 3.1.2. Receitas de Administração de Obras
 - 3.1.3. Receita de Incorporações de Imóveis
 - 3.1.4. Receitas de Vendas de Imóveis
 - 3.1.5. Receitas de Vendas de Loteamentos
- 3.2. Deduções da Receita Bruta
 - 3.2.1. Vendas Canceladas
 - 3.2.2. Abatimentos
 - 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
- 3.3. Receitas Financeiras
 - 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
 - 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
 - 3.3.1.2. Juros Ativos
 - 3.3.1.3. Títulos de Estatais
 - 3.3.1.4. Aplicações Financeiras

- 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
- 3.3.1.6. Empréstimos
- 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
- 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios
- 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
- 3.3.2.1. Empréstimos
- 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
- 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
- 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
- 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
- 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
- 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
- 3.3.3.6. Descontos Obtidos
- 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
- 3.4. Receitas c/ Investimentos
- 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
- 3.4.1.1. Empresas Controladas
- 3.4.1.2. Empresas Coligadas
- 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
- 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
- 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
- 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
- 3.5. Outras Receitas
- 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
- 3.5.1.1. Amortização de Deságio
- 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
- 3.6. Reversões
- 3.6.1. Reversão de Provisões
- 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias
- 3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
- 3.6.1.3. Provisão p/ Perdas
- 3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 3.7. Receitas Não Operacionais
- 3.7.1. Ganhos de Capital
- 3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
- 3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
- 3.8. Contas de Apuração
- 3.8.1. Apuração do Resultado
- 3.8.1.1. Lucro do Exercício

4. CUSTOS E DESPESAS

- 4.1. Custos
- 4.1.1. Custos de Incorporações de Imóveis
- 4.1.2. Custos de Administração de Obras
- 4.1.3. Custos de Obras por Empreitada
- 4.1.4. Custos de Imóveis Vendidos
- 4.1.5. Custos de Lotes Vendidos
- 4.1.6. Custos Adicionais de Vendas
- 4.1.7. Custo do Período Anterior
- 4.2. Despesas
- 4.2.1. Despesas com Vendas
- 4.2.2.1. Despesas de Pessoal
- 4.2.2.2. Propaganda e Publicidade
- 4.2.5. Despesas Administrativas
- 4.2.5.1. Honorários de Diretores
- 4.2.5.2. Salários e Ordenados
- 4.2.5.3. Prêmios e Gratificações
- 4.2.5.4. Férias
- 4.2.5.5. 13º Salário
- 4.2.5.6. INSS
- 4.2.5.7. FGTS
- 4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio
- 4.2.5.9. Assistência Médica
- 4.2.5.10. Transporte de Empregados
- 4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis
- 4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis

- 4.2.5.13. Depreciações e Amortizações
- 4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas
- 4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais
- 4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria
- 4.2.5.17. Serviços de Terceiros
- 4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador
- 4.2.5.19. (-) Recuperações
- 4.2.6. Despesas Tributárias
 - 4.2.6.1. IPTU
 - 4.2.6.2. IPVA
 - 4.2.6.3. Contribuição Sindical
 - 4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais
 - 4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais
 - 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
 - 4.2.6.7. Multas Fiscais
 - 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
 - 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
- 4.2.7. Utilidades e Serviços
 - 4.2.7.1. Força e Luz
 - 4.2.7.2. Água e Esgoto
 - 4.2.7.3. Telefone
 - 4.2.7.4. Seguros
- 4.2.8. Materiais e Suprimentos
 - 4.2.8.1. Material de Escritório
 - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
 - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
- 4.2.9. Despesas Financeiras
 - 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
 - 4.2.9.2. Juros Passivos
 - 4.2.9.3. Despesas Bancárias
 - 4.2.9.4. Descontos Concedidos
 - 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
- 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
 - 4.2.10.1. Empresas Controladas
 - 4.2.10.2. Empresas Coligadas
 - 4.2.10.3. Amortização de Ágio
- 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
 - 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
 - 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
- 4.2.12. Despesas Não Operacionais
 - 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
 - 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
- 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros
 - 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro
 - 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
 - 4.2.13.3. Participações de Empregados
 - 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
 - 4.3.1. Apuração do Resultado
 - 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

12.6.4 - Elenco de Contas Proposto Para Sindicato, Associações e Clubes

1.1. ATIVO CIRCULANTE

- 1.1.1. Disponibilidades
 - 1.1.1.1. Caixa
 - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
 - 1.1.1.3. Aplicações Financeiras
- 1.1.2. Créditos de atividades sociais/lazer
 - 1.1.2.1. Mensalidades
 - 1.1.2.2. Promoções
 - 1.1.2.3. Bingos
- 1.1.3. Almoxarifado
 - 1.1.3.1. Material de escritório
 - 1.1.3.2. Material de limpeza
 - 1.1.3.3. Material esportivo

- 1.1.3.4. Medicamentos
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
 - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
 - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
 - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
 - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
 - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
 - 1.1.6.1. COFINS a Recuperar
 - 1.1.6.2. PIS a Recuperar
 - 1.1.6.2. CSLL a Recuperar
- 1.1.7. Despesas a Apropriar
 - 1.1.7.1. Prêmios de Seguros
 - 1.1.7.2. Encargos Financeiros
 - 1.1.7.3. Assinaturas de Publicações
 - 1.1.7.4. Aluguéis e Arrendamentos

1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

- 1.2.1. Títulos a Receber
 - 1.2.1.1. Créditos c/ Associados
 - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
- 1.2.2. Depósitos judiciais

1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

- 1.3.1. Participações Societárias

1.4. ATIVO IMOBILIZADO

- 1.4.1. Imóveis
- 1.4.2. Móveis e Utensílios
- 1.4.3. Veículos
- 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
- 1.4.5. Recursos Naturais
 - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
 - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
- 1.4.8. Quadro de atletas
 - 1.4.8.1. Atletas profissionais
 - 1.4.8.2. Atletas amadores

1.5. ATIVO DIFERIDO

- 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
 - 1.5.1.1. Formação de atletas

2.1. PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
- 2.1.2. Fornecedores
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
 - 2.1.3.1. PIS
 - 2.1.3.2. CSLL
 - 2.1.3.3. COFINS
 - 2.1.3.4. IRRF
 - 2.1.3.5. INSS
 - 2.1.3.6. FGTS
 - 2.1.3.7. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
 - 2.1.4.1. Salários
 - 2.1.4.2. Honorários
 - 2.1.4.3. Fretes e Carretos

- 2.1.4.4. Gratificações
- 2.1.4.5. Aluguéis
- 2.1.4.6. Energia Elétrica
- 2.1.4.7. Telefone
- 2.1.4.8. Água e Esgoto
- 2.1.4.9. Seguros
- 2.1.5. Provisões
- 2.1.5.1. Provisão p/ Férias
- 2.1.5.2. Provisão p/ 13º Salário

2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1. Obrigações com Terceiros
- 2.2.2. Tributos parcelados

2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS SEGUINTE

- 2.3.1. Receitas patrimoniais
- 2.3.2. Arrendamentos
- 2.3.3. Promoções

2.4. PATRIMÔNIO SOCIAL

- 2.4.1. Fundo patrimonial
- 2.4.2. Reservas de reavaliação
 - 2.4.2.1. Imóveis
 - 2.4.2.2. Passes de atletas
- 2.4.3. Subvenções
- 2.4.4. Resultados sociais
 - 2.4.6.1. Superávits Acumulados
 - 2.4.6.2. Déficits Acumulados
 - 2.4.6.3. Superávit/déficit do exercício

I - sugerimos abaixo um elenco de contas de resultado para a atividade sindical e associações:

3. RECEITAS

- 3.1. Mensalidades e contribuições
 - 3.1.1. Mensalidades de associados
 - 3.1.2. Contribuições sindicais e assistenciais
- 3.2. Doações e subvenções
- 3.3. Promoções
- 3.4. Cursos e palestras
- 3.5. Outras Receitas
 - 3.5.1. Variações Monetárias Ativas
 - 3.5.2. Juros ativos
 - 3.5.3. Depósitos Judiciais
 - 3.5.4. Recuperação de despesas
- 3.6. Receitas patrimoniais
 - 3.6.1. Aluguéis e Arrendamentos
 - 3.6.2. Participações em eventos
- 3.7. Receitas extraordinárias
 - 3.7.1. Vendas de bens patrimoniais

4. CUSTOS E DESPESAS

- 4.1. Custos
 - 4.1.1. Organização de cursos e palestras

- 4.1.2. Assistência social
- 4.1.3. Anúncios e publicações
- 4.1.4. Outros custos

- 4.2. Despesas de Pessoal
 - 4.2.1. Honorários de Diretores
 - 4.2.2. Ordenados e Salários
 - 4.2.3. Prêmios e Gratificações
 - 4.2.4. Férias
 - 4.2.5. 13º Salário
 - 4.2.6. INSS
 - 4.2.7. FGTS
 - 4.2.8. Assistência Médica
 - 4.2.9. Viagens e Representações
 - 4.2.10. Transporte de Empregados
 - 4.2.11. Programa de Alimentação do Trabalhador
 - 4.2.12. (-) Recuperações

- 4.3. Despesas administrativas
 - 4.3.1. Combustíveis
 - 4.3.2. Manutenção de Veículos
 - 4.3.3. Propaganda e Publicidade
 - 4.3.4. Brindes
 - 4.3.5. Depreciações e Amortizações
 - 4.3.6. Aluguéis
 - 4.3.7. Despesas Legais e Judiciais
 - 4.3.8. Serviços de Terceiros
 - 4.3.9. Cursos, eventos e promoções
 - 4.3.10. Auxílios e doações

- 4.4. Despesas Tributárias
 - 4.4.1. IPTU
 - 4.4.2. IPVA
 - 4.4.3. Tributos e Contribuições
 - 4.4.4. Multas Fiscais
 - 4.4.5. Juros s/ Tributos e Contribuições

- 4.5. Utilidades e Serviços
 - 4.5.1. Luz
 - 4.5.2. Água e Esgoto
 - 4.5.3. Telefone
 - 4.5.4. Seguros
 - 4.5.5. Materiais e Suprimentos
 - 4.5.6. Material de Escritório
 - 4.5.7. Material de Higiene e Limpeza
 - 4.5.8. Assinatura de jornais e revistas
 - 4.5.9. Manutenção e reparos

- 4.6. Despesas Financeiras
 - 4.6.1. Variações Monetárias Passivas
 - 4.6.2. Juros Passivos

- 4.7. Despesas extraordinárias
 - 4.7.1. Custo de bens vendidos

II - sugerimos abaixo um elenco de contas de resultado para um clube esportivo:

3. RECEITAS

- 3.1. Receitas de atividades esportivas
 - 3.1.1. Rendas de competições
 - 3.1.1.1. Amistosos
 - 3.1.1.2. Campeonato brasileiro
 - 3.1.1.3. Copa Brasil
 - 3.1.1.4. Torneios em geral
 - 3.1.2. Receitas de transmissões esportivas

- 3.1.2.1. Amistosos
- 3.1.2.2. Campeonato brasileiro
- 3.1.2.3. Copa Brasil
- 3.1.2.4. Torneios em geral
- 3.1.3. Receitas de transações de atletas
- 3.1.3.1. Empréstimos de atletas
- 3.1.4. Outras receitas
- 3.1.4.1. Ajudas de custo
- 3.1.4.2. Loteria esportiva

- 3.2. Receitas de atividades sociais e lazer
- 3.2.1. Mensalidades de sócios
- 3.2.2. Bingos
- 3.2.3. Eventos e promoções
- 3.2.4. Escolinha de futebol
- 3.2.5. Natação e hidroginástica
- 3.2.6. Saunas e piscinas
- 3.2.4. Recuperação de despesas

- 3.3. Receitas patrimoniais
- 3.3.1. Aluguéis de espaços para eventos
- 3.3.2. Aluguéis de quadras esportivas e campos de futebol
- 3.3.3. Participações em eventos

- 3.4. Outras receitas
- 3.4.1. Exploração da marca do clube
- 3.4.2. Patrocínios
- 3.4.3. Subvenções e doações
- 3.4.4. Recuperação de despesas

- 3.5. Receitas extraordinárias
- 3.5.1. Vendas de bens patrimoniais
- 3.5.2. Negociação de atletas

4. CUSTOS E DESPESAS

- 4.1. Custos
- 4.1.1. Aluguéis de passe de atletas
- 4.1.2. Torcidas organizadas
- 4.1.3. Aluguéis de estádios
- 4.1.4. Arbitragens e autoridades
- 4.1.5. Exames antidoping
- 4.1.6. Taxas federações e confederações
- 4.1.7. Transportes
- 4.1.8. Premiações
- 4.1.9. Promoções e eventos

- 4.2. Despesas de Pessoal
- 4.2.1. Honorários de Diretores
- 4.2.2. Ordenados e Salários
- 4.2.3. Prêmios e Gratificações
- 4.2.4. Férias
- 4.2.5. 13º Salário
- 4.2.6. INSS
- 4.2.7. FGTS
- 4.2.8. Assistência Médica
- 4.2.9. Viagens e Representações
- 4.2.10. Transporte de Empregados
- 4.2.11. Programa de Alimentação do Trabalhador
- 4.2.12. (-)Recuperações

- 4.3. Despesas administrativas
- 4.3.1. Combustíveis
- 4.3.2. Manutenção de Veículos
- 4.3.3. Propaganda e Publicidade
- 4.3.4. Brindes

- 4.3.5. Depreciações e Amortizações
- 4.3.6. Aluguéis
- 4.3.7. Despesas Legais e Judiciais
- 4.3.8. Serviços de Terceiros
- 4.3.9. Eventos e promoções

- 4.4. Materiais
 - 4.4.1. Combustíveis e lubrificantes
 - 4.4.2. Materiais de jardinagem
 - 4.4.3. Materiais esportivos
 - 4.4.4. Materiais de limpeza e higiene
 - 4.4.5. Materiais médico e cirúrgicos
 - 4.4.6. Materiais para piscinas e saunas
 - 4.4.7. Materiais para vestiários
 - 4.4.8. Peças e acessórios para manutenção
 - 4.4.9. Uniformes
 - 4.4.10. Utensílios de copa e cozinha
 - 4.4.11. Material publicitário
 - 4.4.12. Outros materiais

- 4.5. Serviços de terceiros
 - 4.5.1. Serviços prestados por pessoa física
 - 4.5.2. Serviços prestados por pessoa jurídica

- 4.6. Despesas Tributárias
 - 4.6.1. IPTU
 - 4.6.2. IPVA
 - 4.6.3. Tributos e Contribuições
 - 4.6.4. Multas Fiscais
 - 4.6.5. Juros s/ Tributos e Contribuições

- 4.7. Despesas gerais
 - 4.7.1. Luz
 - 4.7.2. Água e Esgoto
 - 4.7.3. Telefone
 - 4.7.4. Seguros
 - 4.7.5. Lanches e refeições
 - 4.7.6. Material de Escritório
 - 4.7.7. Material de Higiene e Limpeza
 - 4.7.8. Assinatura de jornais e revista
 - 4.7.9. Correios

- 4.8. Despesas Financeiras
 - 4.8.1. Variações Monetárias Passivas
 - 4.8.2. Juros Passivos

- 4.9. Custos e despesas extraordinárias
 - 4.9.1. Custo de bens vendidos
 - 4.9.2. Custo de atletas negociados

12.6.5 - Elenco de Contas Proposto para Atividade Rural

Este trabalho não tem a pretensão de apresentar um modelo padrão de Plano de Contas, uma vez que cada empresa tem a sua particularidade e, além disso, o elenco de contas proposto pode ser modificado de acordo com a necessidade. No entanto, o elenco sugerido serve de contribuição para a elaboração de um Plano de Contas condizente para a empresa agropecuária, cabendo, pois, ao profissional da área contábil, proceder ao detalhamento ou exclusão e à codificação das contas com a finalidade de adaptá-lo às necessidades da empresa

11. ATIVO CIRCULANTE

- 111. Disponibilidades
 - 111.1. Caixa
 - 111.2. Bancos c/ Movimento
 - 111.3. Numerário em Trânsito

111.4. Aplicações Financeiras

111.5. Depósitos Bancários Vinculados

112. Clientes

112.1. Duplicatas a Receber

112.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas

112.3. (-) Venda p/ Entrega Futura

112.4. (-) Duplicatas Descontadas

112.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa

113. Créditos Diversos

113.1. Títulos a Receber

113.2. Empréstimos a Receber

113.3. Cheques a Receber

113.4. Lucros e Dividendos a Receber

113.5. Bancos - Contas Vinculadas

113.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa

113.7. Adiantamentos

113.7.1. Adiantamento p/ Viagens

113.7.2. Adiantamento p/ Despesas

113.7.3. Adiantamento de Salários

113.7.4. Adiantamento de 13º Salário

113.7.5. Adiantamento de Férias

113.7.6. Adiantamentos a Terceiros

114. Impostos e Contribuições a Recuperar

114.1. ICMS a Recuperar

114.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar

114.3. Cofins a Recuperar

114.4. PIS a Recuperar

114.5. ISS a Recuperar

115. Aplicações Financeiras

115.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado

115.2. Letras de Câmbio

115.3. Títulos de Estatais

115.4. Debêntures

115.5. Mercado de Ações

115.6. Aplicação em Ouro

115.7. Títulos e Valores Mobiliários

115.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

115.9. (-) Provisão p/ Perdas

116. Rebanhos e aves

116.1. Rebanho bovino em formação

116.1.1. Bezerros de 0 a 12 meses

116.1.2. Bezerras de 0 a 12 meses

116.1.3. Novilhos de 13 a 24 meses

116.1.4. Novilhas de 13 a 24 meses

116.1.5 ...

116.1.6 ...

116.2. Rebanho bovino para corte

116.2.1. Gado de engorda

116.2.2. Touros descartados

116.2.3. Matrizes descartadas

116.2.4. ...

116.2.5. ...

116.3. Rebanho bovino em trânsito

116.3.1. Reses em trânsito

116.3.2. Reses a classificar

116.3.3. Reses em pastagens de terceiros

116.3.4. reses em confinamento

116.3.5. ...

116.3.6. ...

116.4. Rebanho de eqüinos

116.4.1. ...

116.5. Rebanho de ovinos

116.5.1. ...

116.6. Rebanho de caprinos

116.6.1. ...

116.7. Rebanho de suínos

116.7.1. ...

116.8. Aves

116.8.1. Aves poedeiras

116.8.2. Aves de corte

116.8.3. ...

117. Culturas

117.1. Culturas temporárias

117.1.1. de feijão

117.1.2. de milho

117.1.3. ...

117.2. Culturas permanente - colheita

117.2.1. café

117.2.2. cana de açúcar

117.2.3. laranja

117.2.4. ...

118. Estoques

118.1. Estoques de produtos agrícolas

118.1.1. milho

118.1.2. arroz

118.1.3. feijão

118.1.4. ...

118.2. Estoques de sementes

118.3. Almojarifado

118.4. Estoques de insumos

118.4.1. Insumos para a pecuária

118.4.2. Insumos para a agricultura

118.4.3. ...

118.5. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

119. Despesas a Apropriar

119.1. Prêmios de Seguros

119.2. Encargos Financeiros

119.3. Assinaturas de Publicações

119.4. Aluguéis e Arrendamentos

12. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

121. Títulos a Receber

121.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas

121.2. Créditos c/ Diretores

121.3. Créditos c/ Empresas Ligadas

121.4. Depósitos Bancários Vinculados

121.5. Títulos da Dívida Agrária

122. Aplicações Financeiras

122.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado

122.2. Letras de Câmbio

- 122.3. Títulos de Estatais
- 122.4. Debêntures
- 122.5. Mercado de Ações
- 122.6. Aplicação em Ouro
- 122.7. Títulos e Valores Mobiliários
- 122.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 122.9. (-) Provisão p/ Perdas

123. Empréstimos Compulsórios

124. . Despesas a Apropriar

125. Depósitos por Incentivos Fiscais

- 125.1. Finor
- 125.2. Finam
- 125.3. Funres
- 125.4. (-) Provisão p/ Perdas

13. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

131. Participações Societárias

- 131.1. Empresas Controladas
- 131.2. Empresas Coligadas
- 131.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
- 131.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
- 131.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
- 131.6. Amortização Acumulada do Deságio
- 131.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos

132. Participações Societárias em Outras Empresas

133. Participações por Incentivos Fiscais

- 133.1. Reflorestamento
- 133.5. (-) Provisão p/ Perdas

14. ATIVO IMOBILIZADO

141. Imóveis

- 141.1. Terrenos
 - 141.1.1. Terrenos da fazenda
 - 141.1.2. Pastagens
- 142. Edificações da produção pastoril
 - 142.1. Pocilgas
 - 142.2. Estábulos
 - 142.3. Currais
 - 142.4. Confinamentos
 - 142.5. Aviário
 - 142.6. ...

143. Edificações da produção agrícola

- 143.1. Silos
- 143.2. Depósitos
- 143.3. ...

144. Construções residenciais

- 144.1. Residência sede
- 144.2. Residência de funcionários
- 144.3. ...

145. Outras edificações

- 145.1. Pomares
- 145.2. Barragens e açudes
- 145.3. Pista de pouso
- 145.4. Poços artesianos
- 145.5. ...

146. Veículos máquinas e equipamentos

146.1. Caminhões

146.1.1. ...

146.2. Tratores

146.2.1. ...

146.3. Aeronaves

146.3.1. ...

146.4. Máquinas de beneficiamento

146.4.1. ...

146.5. Implementos agrícolas

146.5.1. ...

146.6. Ferramentas

146.6.1. ...

146.7. Aparelhos e equipamentos de laboratório

146.7.1. ...

146.8. Aparelhos de inseminação artificial

146.8.1. ...

146.9. Móveis e utensílios

146.9.1. ...

147. Rebanhos e aves

147.1. Reprodutores

147.1.1. Gado

147.1.2. Aves

147.2. Matrizes

147.2.1. Gado

147.2.2. Aves

147.3. Aves poedeiras

147.4. Gado leiteiro

148. Culturas permanentes

148.1. Café

148.2. Maçã

148.3. ...

149. Depreciação e exaustão

149.1. Depreciação acumulada

149.2. Exaustão acumulada

15. ATIVO DIFERIDO

151. Gastos Pré-Operacionais

151.1. Gastos de Organização

151.2. Gastos de Reorganização

152. (-) Amortização Acumulada

152.1. ...

152.2. ...

21. PASSIVO CIRCULANTE

211. Empréstimos e Financiamentos

211.1. Empréstimos Bancários

211.2. Empréstimos do Exterior

211.3. Financiamentos Bancários

211.4. Financiamentos do Exterior

211.5. Títulos a Pagar

211.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio

212. Fornecedores

212.1. Fornecedores Nacionais

212.2. Fornecedores do Exterior

213. Impostos e Contribuições a Recolher

- 213.1. ICMS
- 213.2. IRPJ
- 213.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 213.4. PIS
- 213.5. Cofins
- 213.6. IRRF
- 213.7. ISS
- 213.8. INSS
- 213.9. FGTS
- 213.10. Contribuição Sindical

214. Contas a Pagar

- 214.1. Salários
- 214.2. Honorários
- 214.3. Fretes e Carretos
- 214.4. Gratificações
- 214.5. Aluguéis
- 214.6. Energia Elétrica
- 214.7. Telefone
- 214.8. Água e Esgoto
- 214.9. Comissões
- 214.10. Seguros

215. Obrigações c/ Terceiros

- 215.1. Adiantamento de Clientes
- 215.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 216. Dividendos e Lucros a Pagar
- 217. Provisões p/ Tributos e Contribuições
- 217.1. Provisão p/ Imposto de Renda
- 217.2. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro Líquido

218. Outras Provisões

- 218.1. Provisão p/ Férias
- 218.2. Provisão p/ 13º Salário

22. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

221. Empréstimos e Financiamentos

- 221.1. Empréstimos Bancários
- 221.2. Empréstimos do Exterior
- 221.3. Financiamentos Bancários
- 221.4. Financiamentos do Exterior
- 221.5. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio

222. Obrigações com Terceiros

- 222.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 222.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
- 222.3. Créditos de Empresas Ligadas

23. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

- 231. Receitas de Exercícios Futuros
- 232. (-) Custos de Exercícios Futuros

24. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

241. Capital Social

- 241.1. Capital Social Subscrito
- 241.2. (-) Capital Social a Integralizar
- 241.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas

242. Reservas de Capital

- 242.1. Ágio na Emissão de Ações
- 242.2. Incentivos Fiscais

243. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios

243.1. Reavaliação de Imóveis

243.2. Reavaliação de Edifícios

243.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos

244. Reserva de Lucros

244.1. ...

245. Lucros ou Prejuízos Acumulados

245.1. Lucros Acumulados

245.2. (-) Prejuízos Acumulados

245.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores

245.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores

31. RECEITAS

311. Receita de Vendas

311.1. Pecuária e outros animais

311.1.1. Venda de gado

311.1.2. Venda de suínos

311.1.3. ...

311.2. Produtos pecuários

311.2.1. Leite

311.2.2. Ovos

311.2.3. Lã

311.3. Produtos agrícolas

311.3.1. Milho

311.3.2. Feijão

311.3.3. ...

321. Deduções da Receita Bruta

321.1. Vendas Canceladas

321.2. Devolução de Produtos

321.3. Devolução de Mercadorias

323. Impostos e Contribuições s/ Vendas

323.1. ICMS

323.2. ISS

323.3. Cofins

323.4. PIS

331. Receitas Financeiras

331.1. Variações Monetárias Ativas

332. Variações Cambiais Ativas

332.1. Empréstimos

333. Outras Receitas Financeiras

333.1. Juros de Aplicações Financeiras

333.2. ...

341. Receitas c/ Investimentos

341.1. Receita de Equivalência Patrimonial

341.1.1. Empresas Controladas

341.1.2. Empresas Coligadas

342. Receita de Dividendos e Lucros

342.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas

342.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas

342.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas

351. Receitas Operacionais Diversas

351.1. Superveniências ativas

351.1.1. Nascimento de gado

351.1.2. Nascimento de aves

351.1.3. ...

351.2. Aluguéis e Arrendamentos

351.3. Vendas de estrume

351.4. Vendas de hortaliças

351.5. Parcerias agrícolas

351.6. Serviços veterinários prestados

361. Reversão de Provisões

361.1. Reversão de Provisão p/ Férias

361.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda

361.3. Provisão p/ Perdas

361.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

371. Receitas não Operacionais

371.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos

371.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado

381. Contas de Apuração

381.1. Exercício agrícola

381.2. Exercício pastoril

381.3. Exercício avícola

381.4. Lucro do Exercício

41. CUSTOS

411. Custos de rebanhos e aves

411.1. Custo do rebanho bovino

411.1.1. Aquisição de gado

411.1.2. Transporte

411.1.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação

411.1.4. Alimentação

411.1.5. Profilaxia e tratamento

411.1.6. Conservação e limpeza de currais

411.1.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho

411.1.8. Custos de reprodução

411.2. Custo do rebanho eqüino

411.2.1. Aquisição

411.2.2. Transporte

411.2.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação

411.2.4. Alimentação

411.2.5. Profilaxia e tratamento

411.2.6. Conservação e limpeza de estábulos

411.2.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho

411.2.8. Custos de reprodução

411.3. Custo do rebanho suíno

411.3.1. Aquisição

411.3.2. Transporte

411.3.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação

411.3.4. Alimentação

411.3.5. Profilaxia e tratamento

411.3.6. Conservação e limpeza de estábulos

411.3.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho

411.3.8. Custos de reprodução

411.4. Custo das aves

411.4.1. Aquisição de galinhas

411.4.2. Aquisição de pintos

411.4.3. ...

411.4.4. Transporte

411.4.5. Alimentação

411.4.6. Profilaxia e tratamento

411.4.7. Conservação e limpeza de confinamentos

411.4.8. Reprodução e criação

412. Custos de culturas agrícolas

412.1. Custo da cultura de milho

412.1.1. Sementes

412.1.2. Adubos e defensivos

412.1.3. Mão-de-obra de plantio e capina

412.1.4. Transporte plantio e colheita

412.1.5. Mão-de-obra de colheita

412.1.6. Irrigação

412.2. Custo da cultura de feijão

412.2.1. Sementes

412.2.2. Adubos e defensivos

412.2.3. Mão-de-obra de plantio e capina

412.2.4. Transporte plantio e colheita

412.2.5. Mão-de-obra de colheita

412.2.6. Irrigação

412.3. Custo da horticultura

412.3.1. Sementes e mudas

412.3.1. Adubos e defensivos

412.3.3. Mão-de-obra de plantio e capina

412.3.4. Transporte plantio e colheita

412.3.5. Mão-de-obra de colheita

412.3.6. Irrigação

413. Variações por perdas

413.1. Variações nos rebanhos

413.1.1. Norte de gado bovino

413.1.2. Morte de suínos

413.1.3. ...

413.2. Variações na criação de aves

413.2.1. Morte de galinhas

413.2.2. Morte de pintos

413.2.3. ...

413.3. Variações nas culturas

413.3.1. Perdas na cultura de milho

413.3.2. Perdas na cultura de feijão

413.3.3. ...

414. Outros custos

414.1. Depreciações

414.2. Manutenção de máquinas e equipamentos

42. DESPESAS

421. Despesas de Pessoal

421.1. Ordenados, Salários e Comissões

421.2. Férias

421.3. 13º Salário

421.4. INSS

421.5. FGTS

421.6. Assistência Médica

421.7. Viagens e Representações

421.8. Transporte de Empregados

421.9. Programa de Alimentação do Trabalhador

422. Despesas c/ Entrega

422.1. Combustíveis

422.2. Manutenção de Veículos

423. Outras Despesas

423.1. Depreciações e Amortizações

423.2. Aluguéis

- 423.3. Manutenção e Reparos
- 423.4. Telefone e correio
- 423.5. Seguros
- 423.6. Devolução de Vendas Exercício Anterior
- 423.7. Provisões
- 423.7.1. Provisão para ajuste do estoque a preço de mercado
- 423.8. Força e Luz
- 423.9. Água e Esgoto

- 424. Despesas Tributárias
- 424.1. IPTU
- 424.2. IPVA
- 424.3. Contribuição Sindical
- 424.4. Tributos e Contribuições Federais
- 424.5. Tributos e Contribuições Estaduais
- 424.6. Tributos e Contribuições Municipais
- 424.7. Multas Fiscais
- 424.8. Juros s/ Tributos e Contribuições

- 425. Materiais e Suprimentos
- 425.1. Material de Escritório
- 425.2. Material de Higiene e Limpeza

- 426. Despesas Financeiras
- 426.1. Variações Monetárias Passivas
- 426.2. Juros Passivos
- 426.3. Despesas Bancárias

- 427. Despesas de Equivalência Patrimonial
- 427.1. Empresas Controladas
- 427.2. Empresas Coligadas
- 427.3. Amortização de Ágio

- 428. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos

- 429. Despesas Não Operacionais

- 429.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
- 429.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado

- 430. Contas de Apuração
- 430.1. Exercício agrícola
- 430.2. Exercício pastoril
- 430.3. Exercício avícola
- 430.4. Prejuízo do Exercício

13. CONTAS DO ATIVO - CONSIDERAÇÕES GERAIS

No Ativo as contas são dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nele registrados, e dentro desse conceito serão feitas considerações gerais a respeito das principais contas integrantes desse grupo.

De acordo com o artigo 178 da Lei das S/A, no Ativo as contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no Ativo Circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no Ativo Realizável a Longo Prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas;

III - em Investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e direitos de qualquer natureza não classificáveis no Ativo Circulante e que não se destinem à manutenção da atividade da empresa;

IV - no Ativo Imobilizado: os bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - 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 em que anteceder o início das operações sociais.

14. DISPONIBILIDADES

Esse grupo de contas são as primeiras a serem apresentadas no balanço, dentro do Ativo Circulante, pois representam direitos que podem ser convertidos, instantaneamente em moeda corrente nacional.

14.1 - Caixa

Nesta conta registram-se os valores em dinheiro e cheques recebidos e ainda não depositados pagáveis imediatamente.

A empresa poderá utilizar-se de uma ou diversas contas, tendo em vista as suas necessidades operacionais de funcionamento.

14.1.1 - Constituição do Fundo Fixo de Caixa

O sistema de fundo fixo ou caixa pequena tem por objetivo facilitar o atendimento das necessidades de pagamentos de pequenas despesas da empresa.

Neste sistema define-se uma quantia fixa que é colocada à disposição do responsável pelo caixa, devendo ser suficiente para fazer face aos pagamentos das pequenas despesas, tais como: condução, refeições, correios, cópias, etc., por um determinado período de tempo, que pode ser semanal ou quinzenal, conforme as conveniências verificadas na empresa, e, periodicamente, efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor do fundo fixo, através de cheque nominal, ao seu responsável.

Por ocasião do levantamento de balanço, no fundo fixo deve permanecer somente o dinheiro, e os comprovantes das despesas devem ser contabilizados.

14.2 - Depósitos Bancários

Representam os valores de livre movimentação mantidos pela empresa em bancos, por medida de segurança, e para realização de pagamentos, o que geralmente ocorre através da emissão de cheques.

Os movimentos bancários devem ser conferidos periodicamente com os extratos recebidos da instituição financeira.

14.2.1 - Conta Bancária Negativa

No caso da conta bancária da empresa apresentar-se negativa, esse valor não deverá ser considerado como uma redução dos saldos das demais contas bancárias, deverá ser registrado no Passivo Circulante, como uma obrigação.

Caso a empresa possua várias contas de depósito em um mesmo estabelecimento bancário, é admissível compensar o saldo credor de uma contra os saldos das outras desde que o resultado líquido seja devedor. Tratando-se de depósitos em estabelecimentos bancários diversos, a compensação de saldos credores com devedores não é aceita.

14.2.2 - Contabilização Dos Cheques

Os cheques normalmente são contabilizados e deduzidos dos saldos bancários na data de sua emissão quando isso corresponder aproximadamente à data de entrega aos beneficiários, ou seja, os cheques emitidos até a data do balanço estarão deduzidos dos saldos bancários. No entanto, se os cheques foram emitidos antes da data do balanço, mas não entregues aos beneficiários, deverão ser adicionados aos saldos bancários e às contas correspondentes do passivo circulante.

14.3 - Numerários em Trânsito

Na empresa, pode também ser considerado como disponibilidade, classificável juntamente com os saldos em bancos, o numerário em trânsito decorrente de remessas para filiais ou depósitos de clientes ou terceiros através de cheques, ordem de pagamento, etc., quando conhecidos até a data do balanço.

14.4 - Aplicações Financeiras

As aplicações financeiras, quando lastreadas por títulos de inequívoca liquidez e de curtíssimo prazo, são consideradas como disponível.

Nesse caso a diferença entre o valor aplicado e o valor do resgate bruto deve ser reconhecido como receita financeira pelo regime da competência, em função dos dias de aplicação transcorridos.

14.5 - Saldos em Moeda Estrangeira

Os valores relativos a dinheiro em caixa em moeda estrangeira ou depósitos bancários em outros países, sujeitos a restrições de uso, devem ser registrados em subcontas à parte e seu saldo em moeda nacional deve ser ajustado, ou seja, o valor correspondente em moeda estrangeira será convertido para moeda nacional pela taxa cambial corrente na data do balanço.

A variação cambial correspondente ao ajuste do saldo em moeda nacional à nova taxa de câmbio deverá ser apropriada ao resultado do exercício.

As restrições de uso a que possam estar sujeitos tais valores, deverão ser mencionadas nas demonstrações financeiras, através da descrição do título da conta no balanço ou através de nota explicativa.

14.6 - Depósitos Bancários Vinculados

Nos recursos aplicados ou mantidos, pela empresa, em depósitos vinculados em bancos para: liquidação de contratos de câmbio ou importações, liquidação de empréstimos, substituição ou reposição de garantia de empréstimos, etc., pela própria natureza dessas contas bancárias, seus saldos não estão imediatamente disponíveis para os pagamentos normais da empresa, pois estão sujeitos a restrições quanto à retirada ou sua utilização, não sendo assim considerados como disponibilidades. Dessa forma, os depósitos bancários vinculados devem ser classificados no balanço em conta à parte no Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, devendo-se levar em conta suas características e restrições existentes em cada contrato.

15. INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS

Os investimentos temporários representam aplicação de recursos financeiros em títulos e valores mobiliários disponíveis no mercado, ou direitos representativos destes, tais como: títulos de crédito, ações, certificados de custódia de ouro, com o objetivo de obtenção de resultados a curto prazo na maioria dos casos.

15.1 - Classificação Contábil Dos Investimentos Temporários

Os investimentos são classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a intenção da empresa e a data pactuada do resgate, ou seja:

- aplicações de liquidez imediata - subgrupo disponível;
- aplicações nos títulos e valores com prazo de resgate de até 360 dias da data do balanço - subgrupo à parte do Ativo Circulante;
- aplicações temporárias com prazo de resgate superior a 360 dias da data do balanço - subgrupo Realizável a Longo Prazo.

15.2 - Avaliação Dos Investimentos Temporários

Os direitos e títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, serão avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor, admitindo-se o aumento do custo de aquisição mediante acréscimo da correção monetária, variação cambial ou juros, até o limite do valor de mercado, observando-se que:

- a) os juros são auferidos à medida que decorre o tempo, devendo seu reconhecimento contábil obedecer ao regime de competência, ou seja, reconhece-se a receita à medida do tempo transcorrido;
- b) a correção monetária é também auferida à medida que decorre o tempo e representa uma simples atualização do custo da aplicação.

Ressalte-se que, em função de variação das taxas de juros, poderá haver casos de títulos que tenham valor de mercado inferior ao de custo, atualizado ou não, e nesse caso deverá ser reduzido ao preço de mercado mediante constituição de uma provisão para redução ao valor de mercado. Essa provisão não precisa ser feita aplicação por aplicação, mas sim, no global de todas as aplicações, devendo figurar como conta redutora do investimento ou subgrupo correspondente.

Considera-se valor de mercado para essas aplicações, o valor líquido pelo qual possam os investimentos ser resgatados, isto é, valor bruto de venda no mercado menos despesas necessárias à venda, tais como comissões e taxas bancárias.

15.2.1 - Aplicações em Ouro

O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial. As negociações com ouro ativo financeiro, efetuadas nos pregões das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros ou assemelhados ou no mercado de balcão com a interveniência de instituição financeira autorizada, serão consideradas operações financeiras (Lei nº 7.766/89).

O saldo das aplicações deve ser atualizado com base nos preços praticados no mercado, e a variação apurada deverá ser apropriada, como receita financeira no resultado pelo regime de competência. Quando o valor registrado contabilmente for inferior ao valor de mercado, o saldo será ajustado mediante a constituição de provisão para perdas, cuja contrapartida é o resultado, sendo indedutível para efeitos fiscais.

O resultado apurado no resgate, ou seja, o valor de venda deduzido do custo atualizado monetariamente, será considerado receita ou despesa financeira.

15.2.2 - Mercado Futuro e Mercado a Termo

As aplicações no mercado futuro e a termo são representadas por operações de compra de títulos ou ativos, em lotes padronizados, em pregão de Bolsa de Valores, com preço certo e data de vencimento definido pela Bolsa de Valores, podendo no entanto ser encerradas antes dessa data.

Nessas operações a sociedade corretora exige depósitos de margem que são efetuados em dinheiro ou títulos, para garantir o cumprimento das obrigações assumidas, que são liberados quando a operação for encerrada. Sempre que houver oscilação nos valores fixados para a aplicação, os investidores devem efetuar a complementação do depósito ou resgatar o depósito excedente, conforme o caso.

Os depósitos de margem são registrados contabilmente em conta específica no subgrupo investimentos temporários - Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, conforme a intenção de permanência da empresa. A atualização monetária ocorrida entre a data dos depósitos e de seu resgate junto à Bolsa de Valores, será reconhecida pelo regime de competência, no resultado como receita financeira.

Os ajustes em função da cotação diária dos títulos ou ativos, pagos ou recebidos pelo investidor, devem ser reconhecidos como receita ou despesa à medida que os pagamentos ou recebimentos forem efetuados.

Os compromissos de compra e venda, para efeito de controle serão registrados em contas de compensação, e divulgados em nota explicativa.

Se o preço de mercado for inferior ao preço fixado para liquidação da operação, poderá ser constituída a provisão para perdas, para ajustar a operação ao valor provável de realização.

15.2.3 - Mercado de Opções

Esse investimento compreende as transações de compra e venda em pregão, de direitos preestabelecidos, outorgados aos detentores de opção podendo ser: opções de compra e opções de venda.

Quando da contratação da opção, o titular-comprador efetua o pagamento de um prêmio, cujo valor é fixado pelo mercado, que será revertido ao lançador-vendedor caso o titular-comprador deixe de exercer a opção.

Contabilmente, o prêmio pago, será registrado no ativo pelo titular da opção e, se na data fixada, a opção não for exercida, o valor do prêmio pago será registrado como despesa.

Por outro lado os prêmios recebidos pelo lançador serão registrados em conta do passivo circulante devendo ser adicionado ao valor de venda dos títulos/ativos, e, caso o titular não exerça a opção, serão lançados como receita.

Nessa modalidade de investimento, as Bolsas de Valores podem exigir também o depósito de margem, cujo tratamento contábil foi examinado no tópico 15.2.2.

15.2.4 - Ações

Os investimentos em ações não cotadas em bolsa ou mercado de balcão, devido a sua liquidez, devem ser classificadas no Realizável a longo prazo, ainda que haja intenção de venda

O valor das ações deve ser atualizado com base nos preços praticados no mercado, e a variação apurada deverá ser apropriada, como receita financeira no resultado pelo regime de competência. Quando o valor de mercado for inferior ao valor de mercado, o saldo será ajustado mediante a constituição de provisão para perdas, cuja contrapartida é o resultado, sendo indedutível para efeitos fiscais.

O resultado apurado no resgate, ou seja, o valor de venda deduzido do custo atualizado monetariamente, será considerado receita ou despesa financeira.

Ressalte-se que normalmente se adquire ações para investimentos permanentes, cujas normas de avaliação e a forma do registro contábil serão examinadas adiante.

15.3 - Imposto de Renda Retido na Fonte

O Imposto de Renda na Fonte sobre aplicações financeiras geralmente é considerado compensável com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no correspondente período de apuração no qual a respectiva receita financeira foi incluída, devendo ser classificado no subgrupo impostos a recuperar.

16. CONTAS A RECEBER

Normalmente as Contas a Receber representam direitos provenientes da venda a prazo de mercadorias e serviços, além de transações envolvendo outros ativos que não representam o objeto principal da empresa, mas são normais e inerentes às suas atividades, as quais geram valores a receber.

Dessa forma, os valores decorrentes da venda a prazo de mercadoria e serviços estão representados como Contas a Receber - Clientes, enquanto as demais transações não relacionadas ao objeto principal da empresa apresentam-se como Contas a Receber - Outros Créditos.

16.1 - Classificação Contábil Das Contas a Receber

As contas a receber vencíveis no próximo exercício social ou dentro do ciclo operacional da empresa, caso este seja superior a um ano, devem ser classificadas no ativo circulante. Quando o prazo de vencimento exceder a 12 meses ou ao ciclo operacional, devem ser classificadas no ativo realizável a longo prazo.

16.2 - Critérios de Avaliação Das Contas a Receber

As contas a receber devem ser avaliadas pelo seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter. Para tanto, serão excluídas as contas prescritas e feitas as provisões adequadas para ajustá-la ao valor provável de realização.

Quando se tratar de créditos em moeda estrangeira ou proveniente de contratos com cláusula de correção monetária e juros, deve ser efetuada a atualização de tais valores até a data do balanço, visando atender ao regime de competência.

16.3 - Contas a Receber - Clientes

Esse agrupamento de contas é composto pelos títulos, valores e outras contas a receber, originados de operações relacionadas com o objeto principal da sociedade.

16.3.1 - Duplicatas a Receber

As duplicatas e contas a receber de clientes estão diretamente relacionadas com as receitas da empresa, devendo ser contabilmente reconhecidas somente por mercadorias vendidas ou por serviços executados até a data do balanço, de acordo com o princípio contábil da realização da receita.

Dessa forma, o reconhecimento da realização da venda e conseqüente aquisição do direito de constituir o grupo de contas a receber deve ser feito quando da transmissão da propriedade ao adquirente, ou seja, conforme o acordo nos termos da transação de venda: momento da entrega ou remessa ao destinatário. Admite-se também reconhecer a venda no ato da emissão da nota fiscal, embora existam pequenas defasagens entre este momento e o da entrega da mercadoria.

16.3.2 - Serviços Executados a Faturar

Nas empresas que exploram o ramo de construções ou produção sob encomenda, podem existir valores a receber, ainda não faturados, relativos a serviços já executados até a data do balanço, mas cujo faturamento ainda não foi efetuado. Nesses casos, o registro contábil pode ser efetuado na conta Serviços Executados a Faturar.

16.3.3 - Vendas Com Preço a Fixar

É comum na comercialização de produtos agrícolas ser praticada a venda com preços a fixar. Neste caso o valor da receita e a conta a receber são reconhecidos com base no valor líquido de realização, ou seja, o preço de mercados na data do balanço diminuído das despesas estimadas de venda, ou ainda com base no valor estimado para a data da fixação do preço. Os ajustes são consignados no resultado do exercício quando forem fixados os preços da transação ou quando ocorrerem alterações significativas no valor líquido esperado.

16.3.4 - Vendas Para Entrega Futura

Caracteriza-se a venda para entrega futura, quando a empresa efetua a venda e a mercadoria é colocada a disposição do comprador que, por mera conveniência, optou por recebê-la posteriormente. Neste caso, deve-se reconhecer a receita e o direito a receber de imediato pois, ao término da operação, o vendedor é considerado um simples depositário, já que a mercadoria objeto da transação foi segregada de seu estoque e não mais lhe pertence.

16.3.5 - Vendas Com Condições Resolutivas

Nos casos em que as vendas forem efetuadas com condições resolutivas (como por exemplo: aprovação da qualidade e funcionamento pelo cliente), o direito a receber é registrado por ocasião da emissão da fatura/entrega do produto, desde que os custos com reparos, ajustes e outros serviços necessários ao atendimento da condição possam ser estimados, caso contrário, o reconhecimento da receita será postergado até o cumprimento da condição imposta.

16.3.6 - Faturamento Antecipado

Pode ocorrer que por conveniência do comprador, a empresa emita a nota fiscal e a fatura sem que a mesma esteja de posse dos produtos ou mercadorias para entrega. Nesse caso temos a figura do faturamento antecipado, pois existe um compromisso de venda onde não se tem, ainda, um custo. Os faturamentos antecipados, que não correspondam a recursos recebidos por conta de futuros fornecimentos, não devem ser registrados contabilmente, porque não geram, de fato, nenhum direito. Logo, a receita deverá ser reconhecida somente quando da entrega dos bens, pela efetiva realização da venda. Entretanto, pode-se admitir tal registro apenas para efeito de controle interno da empresa, em contas de compensação sem constar das demonstrações financeiras.

16.3.7 - Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa

Contabilmente não há um procedimento específico para apuração do valor da provisão, que pode variar de empresa para empresa, de acordo com os aspectos peculiares de seus clientes, ramo de negócios e a conjuntura econômica do momento. Atualmente a legislação fiscal não fixa percentuais para apuração, uma vez que essa provisão, não é mais dedutível do resultado tributável.

Assim sendo, é de responsabilidade do contador e dos administradores da empresa avaliarem o assunto para definir a forma de constituição e ajustes da provisão, de modo que esta não distorça as demonstrações financeiras e os resultados da empresa.

Portanto, para a constituição da provisão deve-se levar em conta alguns aspectos, tais como:

- a) considerar a experiência anterior da empresa com relação a prejuízos com contas a receber;
- b) efetuar uma análise individual do saldo de cada cliente, especialmente aqueles com contas atrasadas;
- c) verificar a existência de garantias reais que anulam ou reduzem as perspectivas de perdas, para não incluir os créditos na provisão.

A partir da análise desses dados a provisão pode ser constituída com base no valor das perdas já conhecidas com base nos clientes atrasados, em concordata, falência ou com dificuldades financeiras, estabelecendo-se um valor adicional de provisão para cobrir as perdas prováveis, ainda não conhecidas por se referirem a contas a vencer, mas que podem ocorrer.

O registro da provisão é efetuado contra o resultado do exercício, em conta específica do grupo das despesas operacionais, tendo como contrapartida a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, que figura como redutora da conta que registra os créditos sobre o qual a provisão foi constituída no grupo Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

Quando um crédito se torna efetivamente incobrável, a sua baixa da conta de clientes deve ser feita tendo como contrapartida a própria conta de provisão.

Para ajustar o valor da provisão pode-se efetuar um lançamento complementando o saldo já registrado até o limite necessário ou ainda efetuar a reversão do saldo anterior e a constituição do novo saldo. Quando a provisão necessária for inferior ao saldo atual da conta, efetua-se a reversão do excesso como receita operacional no resultado do exercício.

16.4 - Operações de Factoring

A faturização consiste na venda da carteira ou parte dela, derivada de faturamento a prazo de uma empresa. Essa venda é efetuada com a condição de o comprador arcar com todos os gastos necessários à cobrança, bem como com todo o risco por eventuais inadimplências dos clientes.

O valor registrado na empresa, em contas a receber objeto de operação de factoring, são eliminadas do balanço, reconhecendo-se o ganho ou perda correspondente à diferença entre o valor recebido e o valor contábil das duplicatas, visto que os direitos a receber são efetivamente vendidos para a empresa de factoring, que passa a arcar com os riscos do não recebimento.

16.5 - Desconto de Duplicatas

É prática comum as empresas descontarem em instituições bancárias parte de suas duplicatas a receber, obtendo no ato o valor das mesmas deduzido de despesas bancárias e de juros relativos ao período a transcorrer entre a data da operação de desconto e o vencimento das duplicatas. Como a empresa continua co-responsável perante o banco, deve saldar a dívida caso o cliente, cuja duplicata foi descontada, falte ao pagamento no vencimento. Por esse motivo, o montante das duplicatas ou contas a receber descontadas na data do balanço deve ser demonstrado como conta redutora das contas a receber respectivas, de modo a esclarecer que a empresa negociou aqueles direitos, no entanto, pode ter que readquiri-los se o devedor faltar com o pagamento.

16.6 - Outros Créditos

O agrupamento de Outros Créditos geralmente é composto pelos demais títulos, valores e outras contas a receber, originados de operações não relacionadas ao objeto principal da sociedade.

16.6.1 - Cheques em Cobrança

Nessa conta são registrados os cheques recebidos até a data do balanço, no entanto, não cobráveis imediatamente, por serem pagáveis em outras praças ou por restrições de seu recebimento à vista, e os cheques devolvidos pelo banco por falta de fundos que se encontram em processo de cobrança.

16.6.2 - Títulos a Receber

Esses direitos podem ser originados de vendas não relacionadas ao objeto principal da empresa, tais como venda de bens do imobilizado ou investimentos, etc.

Podem ser originados também das operações normais da empresa, cujas duplicatas não foram pagas no prazo pelos clientes e foram renegociadas mediante troca por outro título com novo prazo de vencimento acrescido de juros.

16.6.3 - Juros a Receber

Nessa conta são registrados os juros a receber de terceiros relativos a diversas operações, tais como de empréstimos feitos a terceiros, juros sobre empréstimos à Eletrobrás, sobre títulos emitidos pelo governo.

Os juros serão apropriados pelo regime de competência, em função do tempo já transcorrido, tendo como contrapartida a conta de Receitas Financeiras no resultado.

16.6.4 - Adiantamentos a Terceiros

Os numerários entregues a terceiros, mas sem vinculação específica ao fornecimento de bens, produtos ou serviços contratuais predeterminados, são registrados nessa conta.

Se os adiantamentos se referirem a compra de matéria-prima ou mercadorias, essa conta deve ser classificada no grupo de Estoques, na conta Adiantamentos a fornecedores. Caso os valores se refiram à compra de equipamentos ou bens destinados ao Ativo Imobilizado, esses adiantamentos devem ser classificados no próprio grupo do Ativo Imobilizado.

16.6.5 - Créditos de Empregados

Nesse agrupamento de contas são registradas todas as operações relativas aos créditos de empregados em função de adiantamentos concedidos por conta de salários, por conta de despesas, empréstimos, etc.

I - Adiantamentos de salários

Nessa conta são registrados os pagamentos feitos aos funcionários a título de adiantamento de salários. O adiantamento é baixado através da folha de pagamento mediante desconto do salário total a pagar.

II - Adiantamentos de férias

Na legislação trabalhista não há previsão para adiantamentos por conta de férias, no entanto, é uma prática comum nas empresas. Assim, os valores antecipados por conta de férias são registrados nessa conta e baixados quando da saída de férias do funcionário, mediante o desconto em folha de pagamento relativo às férias, ou ainda na rescisão contratual, se for o caso.

III - Adiantamento de 13º salário

De acordo com a legislação trabalhista, a 1ª parcela do 13º salário deve ser paga entre os meses de fevereiro e novembro ou por ocasião da concessão de férias ao empregado ou ainda por liberalidade da empresa. Desta forma, o adiantamento relativo à 1ª parcela deve ser registrado nessa conta, sendo a baixa efetuada na quitação da gratificação.

IV - Adiantamento para despesas e viagens

Essa conta tem a função de registrar os recursos entregues a funcionários para pagamento das suas despesas de viagens, despesas de alimentação, condução, etc.

Por ocasião da entrega do numerário ao funcionário, esse valor é debitado nessas contas, mediante o documento assinado por ele, e por ocasião da prestação de contas ou apresentação de relatórios de despesas, esses valores são baixados, tendo como contrapartida as respectivas contas de despesas no resultado do exercício.

V - Empréstimos a funcionários

Os empréstimos concedidos pela empresa a seus funcionários são registrados nessa conta, quando da entrega do numerário ou cheque ao funcionário. Esses valores serão baixados dessa conta por ocasião da(s) devolução(ões) do empréstimo por parte do empregado ou através do desconto do valor em folha de pagamento.

Se for estipulada a cobrança de juros ou correção sobre o valor emprestado, esses valores serão registrados no grupo Receitas Financeiras no resultado do exercício.

16.6.6 - Impostos a Recuperar

Na legislação fiscal existem várias operações que geram valores a recuperar de impostos a serem compensados por ocasião do recolhimento do imposto devido. Tais valores são registrados nesse grupo de contas, devendo ser segregados em contas específicas para facilitar o controle.

I - IRRF a recuperar

Nessa conta são registrados os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte que pode ser compensado nas situações previstas na legislação fiscal, ou seja, nos recolhimentos do Imposto de Renda devido ou quando da apresentação da Declaração de Rendimentos.

O valor retido será debitado nessa conta quando do registro da operação que a originou e creditada por ocasião da compensação do imposto retido.

II - ICMS e IPI a recuperar

Estas contas destinam-se a registrar o saldo devedor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Produtos Industrializados. De acordo com a legislação fiscal desses impostos os débitos fiscais pelas vendas são compensados com os créditos fiscais das compras, mediante confronto dos valores registrados nos livros fiscais, apurando-se, assim, um saldo a recolher ou a recuperar, dependendo do volume de vendas e compras no período de apuração. Se for apurado um saldo a recolher, esse valor deverá figurar no Passivo Circulante no subgrupo Impostos a Recolher. Caso seja apurado um saldo a recuperar, esse valor será registrado nessa conta no grupo Ativo Circulante.

III - Impostos recolhidos a maior

Nessa conta podem ser registrados os valores de tributos e contribuições recolhidos indevidamente ou a maior a serem compensados com futuros recolhimentos.

Por ocasião do recolhimento, o valor pago indevidamente ou a maior será debitado nessa conta e creditado por ocasião da sua compensação.

16.6.7 - Saques de Exportação, Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio e Adiantamentos Sobre Cambiais Entregues

O reconhecimento da receita proveniente da venda de mercadorias e serviços para o mercado externo se dá no momento da transferência da propriedade dos bens ou serviços, obedecidas as condições de negociação, convertendo-se o preço fixado em moeda estrangeira para moeda nacional pela taxa de câmbio vigente naquela data.

Ressalte-se que, no caso de operações com cláusula "FOB", a transferência da propriedade dos bens normalmente se dá quando de sua entrega ao transportador. Para operações com cláusula "CIF", essa transferência se verifica somente quando da entrega das mercadorias ao comprador.

Os saques de exportação são registrados da mesma forma que as Duplicatas a Receber, devem ser atualizados até a data do balanço, às taxas oficiais vigentes, podendo ser descontados em instituições bancárias.

Nos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC), a empresa recebe, antecipadamente do banco, o valor da venda em moeda nacional antes da entrega da mercadoria. Neste caso, esta operação, até a entrega da mercadoria ao cliente, assume características de um empréstimo, classificável no Passivo Circulante, no qual o exportador é o único responsável.

Outra situação que pode ocorrer é o Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE) que se caracteriza pela antecipação do valor da venda após a entrega da mercadoria, operação esta que se assemelha ao desconto de duplicatas, figurando no grupo do Ativo Circulante. Nesta operação, o vendedor é o co-responsável pelo pagamento da dívida ao banco até sua liquidação pelo cliente.

17. ESTOQUES

Os estoques representam um dos ativos mais importantes da empresa e, por isso, a sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para apuração do lucro líquido do exercício.

17.1 - Itens Integrantes Dos Estoques

A contabilização das compras de itens dos estoques deve ocorrer no momento da transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Assim, para determinar se os itens integram ou não a conta de estoques, deve-se ter em conta o direito de sua propriedade, e não a sua posse física.

Os estoques estão representados basicamente por: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, almoxarifado, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores de estoques, observando-se que serão também considerados:

- a) os itens existentes fisicamente em estoques, excluindo-se aqueles que estão fisicamente na empresa, mas não são de propriedade da empresa, tais como aqueles recebidos em consignação, para conserto, etc.
- b) os itens adquiridos mas que estão em trânsito, (compras em trânsito) para as instalações da empresa, com cláusula FOB no ponto de embarque, na data do balanço;
- c) os itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para conserto, consignação, beneficiamento ou armazenamento;
- d) itens em trânsito para um cliente com cláusula FOB no destino;

Por outro lado, não devem ser incluídos na conta estoque, na data do balanço:

- a) as compras em trânsito, quando as condições são de sua entrega na fábrica ou em outro lugar designado pela empresa (FOB-destino);
- b) as mercadorias recebidas de terceiros em consignação, depósito, etc.;
- c) os materiais comprados mas sujeitos a aprovação, que somente serão integrados ao estoque após a aprovação.

17.2 - Classificação Contábil Dos Estoques

O termo "estoque" refere-se a todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário de negócio, bens em processo de produção para venda ou para uso próprio ou que se destinam ao consumo na produção de mercadorias para venda ou uso próprio.

Seguindo o conceito de liquidez, o subgrupo estoques classifica-se no Circulante, após o subgrupo Outros Créditos.

Todavia, poderão haver casos de empresas que tenham estoques cuja realização ultrapasse o exercício seguinte, assim deve haver a reclassificação dos estoques para o Realizável a Longo Prazo, em conta à parte.

17.2.1 - Produtos Acabados

Nessa conta são registrados os produtos terminados e oriundos da própria fabricação da empresa, disponível para venda, podendo ser estocados na fábrica, depósitos de terceiros ou filiais.

Essa conta é debitada pela transferência da conta produtos em elaboração e creditada por ocasião das vendas ou transferências para outro estabelecimento da empresa.

17.2.2 - Mercadorias Para Revenda

Representa os produtos adquiridos de terceiros para revenda, acabados e que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.

17.2.3 - Matérias-Primas

Engloba todos os materiais a serem utilizados ou transformados no processo produtivo.

17.2.4 - Material de Embalagem

Abriga os itens de estoque que se destinam à embalagem ou acondicionamento dos produtos para venda.

17.2.5 - Manutenção e Suprimento

Nessa conta são registrados os valores relativos aos estoques de peças para manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios, etc., que serão utilizados em consertos.

No caso de troca de peças mediante baixa da peça anterior, o valor das peças será agregado ao imobilizado e não apropriado como despesas.

17.2.6 - Importação em Andamento

Serão registrados nessa conta os custos incorridos relativos às importações em andamento de matérias-primas ou itens destinados ao estoque.

17.2.7 - Almoxarifado e Bens de Consumo Eventual

Nessa conta são registrados itens de estoque de consumo geral, tais como: material de escritório, produtos de higiene, produtos para alimentação dos funcionários, etc.

É comum as empresas lançarem tais valores como despesas no momento da compra, mantendo à parte, um controle quantitativo, uma vez que tais itens, na maioria das vezes, representam uma quantidade muito grande de itens, mas de pequeno valor, não afetando os resultados.

Poderá ser registrado diretamente como custo de produção a aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a 5% (cinco por cento) do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior.

Bens de consumo eventual são aqueles de uso imprevisível ou de frequência irregular ou esporádica no processo produtivo, tais como (PN CST nº 70/79):

- a) materiais destinados a restaurar a integridade ou a apresentação de produtos danificados;
- b) materiais e produtos químicos para testes;
- c) produtos químicos e outros materiais para remoção de impurezas de recipientes utilizados no processo produtivo;
- d) embalagens especiais utilizadas, por exemplo, para atender determinadas necessidades de transporte;
- e) produtos para retificar deficiências reveladas pelas matérias-primas ou produtos intermediários;
- f) materiais destinados ao reparo de defeitos ocorridos durante a produção;
- g) produtos a serem utilizados em serviço especial de manutenção.

17.2.8 - Adiantamento a Fornecedores

Os adiantamentos efetuados a fornecedores de matéria-prima ou produto para revenda são registrados nessa conta; a baixa será efetuada por ocasião do efetivo recebimento, registrando-se o custo total na correspondente conta do estoque, e caso haja saldo a pagar, na conta fornecedores, no passivo circulante.

17.2.9 - Provisão Para Ajuste do Estoque ao Valor de Mercado

O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado ao valor de mercado, mediante a constituição de uma provisão, quando este for menor, que será classificada como conta redutora do subgrupo estoques.

Para constituição da provisão é necessário que se especifique, item por item, os bens que, comprovadamente, estejam com preço de mercado inferior ao seu custo.

Segundo o artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), considera-se valor de mercado:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado; e
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro.

Para fins fiscais, esta provisão passou a ser indedutível para efeito de apuração do lucro real a partir de 01.01.96 (Lei nº 9.249/95, art. 13, I).

17.2.10 - Provisão Para Perdas em Estoques

As quebras e perdas conhecidas em estoques ou calculados por estimativa, relativas a estoques obsoletos ou que se perdem ou evaporam no processo produtivo, podem ser ajustadas mediante a constituição da provisão para perdas em estoques, classificada com redutora do subgrupo estoques, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado, não dedutível para efeitos fiscais.

17.3 - Critérios de Avaliação Dos Estoques

Para elaboração de balanços e apuração de resultados são necessários o levantamento e a avaliação dos estoques de mercadorias para revenda, matérias-primas, materiais de embalagem, produtos acabados e produtos em elaboração da pessoa jurídica.

De acordo com o item II do artigo 183 da Lei das S/A, "os direitos que tiverem por objeto mercadoria e produtos do comércio da companhia, assim como matéria-prima, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido da provisão para ajustá-lo ao valor de mercado quando este for inferior".

A apuração e determinação dos custos dos estoques é um dos aspectos mais complexos da área contábil, não só pelo fato de ser um ativo significativo mas pelo reflexo que produz na apuração dos resultados.

17.4 - Composição do Custo de Aquisição

O custo de mercadorias para revenda, assim como o das matérias-primas e outros bens de produção compreende, além do valor pago ao fornecedor, o valor correspondente ao transporte (frete) e seguro e dos tributos devidos na aquisição ou na importação, excluídos os impostos recuperáveis através de crédito na escrita fiscal.

As mercadorias ou bens importados têm seu custo avaliado por todos os valores dispendidos até a data da entrada no estabelecimento importador, tais como taxas bancárias, gastos com desembaraço aduaneiro, honorários de despachante, etc.

17.5 - Avaliação de Matérias-Primas e Mercadorias

17.5.1 - Apuração do Custo

Como regra geral, a pessoa jurídica deverá promover ao final de cada exercício, o levantamento e avaliação dos estoques, adotando-se os seguintes critérios, conforme o caso:

- a) pelo custo médio ponderado; ou
- b) pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS - primeiro a entrar, primeiro a sair);
- c) pelo preço de venda, subtraída a margem de lucro;
- d) pelo custo da última mercadoria que entrou - UEPS - último a entrar, primeiro a sair.

Observe-se que não é permitida, pela legislação do Imposto de Renda, a avaliação dos estoques pelo método UEPS - último a entrar, primeiro a sair.

Este sistema consiste em avaliar o estoque pelo custo médio de aquisição, apurado em cada entrada de mercadorias ou matéria-prima, ponderado pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes.

Demonstramos, na ficha de estoque, abaixo, o método de avaliação pelo custo médio:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		Quant	Custo Histórico R\$	Total R\$	Quant	Custo Médio R\$	Total R\$	Quant	Custo Médio R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	40	52,50	2.100,00
18.06	Venda	-	-	-	10	52,50	525,00	30	52,50	1.575,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00	-	-	-	50	71,50	3.575,00
30.06	Venda	-	-	-	30	71,50	2.145,00	20	71,50	1.430,00
	Totais	60	-	4.100,00	40	-	2.670,00	20	71,50	1.430,00

De acordo com o PN CST nº 06/79, o Fisco admite que as saídas sejam registradas unicamente no final do mês, desde que avaliadas ao preço médio, sem considerar a baixa para fins de cálculo daquele custo médio.

Assim, com base nos dados da ficha de estoque anterior, teremos:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
		Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	40	52,50	2.100,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00	-	-	-	60	68,34	4.100,00
30.06	Vendas no Mês	-	-	-	40	68,34	2.733,60	20	68,34	1.366,40
	Totais	60		4.100,00	40		2.733,60	20	68,34	1.366,40

II - PEPS - Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair

Por este método, as saídas do estoque são avaliadas pelos respectivos custos de aquisição, pela ordem de entrada, resultando que o estoque ficará sempre avaliado aos custos das aquisições mais recentes (últimas compras).

Neste caso, a ficha de estoque mostraria os seguintes valores:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
								20	55,00	1.100,00
								40		2.100,00
18.06	Venda				10	50,00	500,00	10	50,00	500,00
								20	55,00	1.100,00
								30		1.600,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00				10	50,00	500,00
								20	55,00	1.100,00
								20	100,00	2.000,00
								50		3.600,00
30.06	Venda				10	50,00	500,00			
					20	55,00	1.100,00			

					30		1.600,00	20	100,00	2.000,00
--	--	--	--	--	----	--	----------	----	--------	----------

III - Preço de Venda, Subtraída a Margem de Lucro

Admite-se, ainda, que se proceda a avaliação dos estoques de mercadorias a preço de venda, subtraída a margem de lucro, embora entendemos não ser o melhor critério, mas é também aceito pela legislação fiscal.

Tendo em vista que a margem de lucro corresponde à diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição ou produção dos bens, não pode o contribuinte atribuir uma margem de lucro qualquer para avaliação dos estoques, uma vez que tal procedimento pode implicar numa superavaliação ou subavaliação dos valores e, conseqüentemente, na majoração dos resultados ficando sujeito a possíveis questionamentos fiscais.

IV - Quadro Comparativo das Avaliações Apresentadas

De conformidade com os critérios de avaliação de estoque apresentados e uma receita líquida de vendas de R\$ 10.000,00, podemos fazer as seguintes comparações:

	CUSTO MÉDIO		
	SAÍDAS REGISTRADAS DIARIAMENTE	SAÍDAS REGISTRADAS NO FINAL DO MÊS	PEPS
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	10.000,00	10.000,00	10.000,00
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	2.670,00	2.733,60	2.100,00
(=) LUCRO BRUTO	7.330,00	7.266,40	7.900,00
ESTOQUE FINAL	1.430,00	1.366,40	2.000,00

17.5.2 - Registro Permanente de Estoques

No caso de controle permanente de estoques, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

I - Critérios a Observar

O registro permanente de estoques pode ser feito em livros, fichas ou em formulários contínuos emitidos por processamento de dados, sendo que os modelos são de livre escolha da empresa e cujos saldos serão transpostos para o livro Registro de Inventário.

Os registros deverão ser feitos em ordem cronológica, sendo aberta uma ficha para cada espécie de bem a controlar.

O custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas na produção deverá corresponder ao total dos valores lançados durante o período na coluna "saídas".

a) Devoluções

Ocorrendo devoluções, tanto de compras como de vendas efetuadas, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

- no caso de devolução de compras, serão registradas na ficha de estoque na coluna "entradas" de forma negativa (entre parênteses), pelo mesmo valor lançado por ocasião da aquisição;

- no caso de devolução de vendas, serão registrados na ficha de estoque na coluna "saídas", também de forma negativa, pelo mesmo valor da saída correspondente.

Observe-se que o lançamento da devolução implica em ajuste do custo médio, uma vez que este fato altera o saldo físico e monetário do estoque.

Os gastos relativos às devoluções de compras ou vendas, tais como fretes, seguro, etc., serão tratados como despesas operacionais, não sendo agregados ao custo.

b) Contagem Física para Ajuste dos Saldos

A empresa que possuir registro permanente de estoques só estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do exercício.

17.5.3 - Empresa Que Não Mantém Registro Permanente de Estoques

A pessoa jurídica que não possuir registro permanente de estoques deverá promover, ao final de cada exercício, o levantamento físico dos seus estoques, sendo que os estoques encontrados serão avaliados pelo preço praticado nas compras mais recentes, constantes das notas fiscais de aquisição, excluídos os impostos quando recuperáveis (IPI/ICMS).

I - Custo das Mercadorias Vendidas - CMV

A apuração do custo das mercadorias vendidas está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

Quando o controle de estoques é feito mediante contagem física, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas no processo de produção é obtido através da seguinte operação:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \text{ (custo das mercadorias vendidas = estoque inicial mais compras do período, menos estoque final)}$$

Onde:

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

EI = Estoque Inicial

C = Compras

EF = Estoque Final (inventário final)

II - Resultado Com Mercadorias - RCM

O resultado com mercadorias surge do confronto entre as vendas efetuadas e o custo das mercadorias vendidas.

Se o valor das vendas for maior do que o CMV, pode-se dizer que houve um lucro bruto.

Se o valor das vendas for menor do que o CMV, pode-se dizer que houve um prejuízo com mercadorias.

O resultado com mercadorias pode ser apurado através da equação:

$$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV}$$

Onde:

RCM = Resultado Com Mercadorias

V = Vendas

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

III - Caso Prático

Consideraremos os seguintes dados para calcular o resultado com mercadorias no período de 01.04.99 a 30.06.99.

- Estoque em 01.04.99	R\$ 1.600,00
- Compras para revenda	R\$ 1.300,00
- Vendas de mercadorias	R\$ 3.840,00
- Compras devolvidas	R\$ 300,00
- PIS/COFINS	R\$ 930,00
- Fretes	R\$ 250,00
- Vendas canceladas	R\$ 100,00
- Estoque inventariado (30.06.99)	R\$ 1.270,00

ICMS sobre compras e vendas - alíquota de 17%.

Assim temos:

Compras totais R\$ 1.300,00

(-) ICMS sobre compras	R\$ 170,00
(-) Compras devolvidas	R\$ 300,00
(+) Fretes	R\$ 250,00
(=) Compras Líquidas	R\$ 1.080,00

Nota: ICMS sobre compras: 17% de R\$ 1.300,00 = R\$ 221,00

(-) ICMS compras devolvidas: 17% de R\$ 300,00 = R\$ 51,00

(=) Valor líquido da conta ICMS sobre compras R\$ 170,00

Vendas totais	R\$ 3.840,00
(-) ICMS sobre vendas	R\$ 635,80
(-) Vendas canceladas	R\$ 100,00
(-) PIS/COFINS	R\$ 930,00
(=) Vendas Líquidas	R\$ 2.174,20

Nota: ICMS sobre vendas: 17% de R\$ 3.840,00 = R\$ 652,80

(-) ICMS sobre devoluções: 17% de R\$ 100,00 = R\$ 17,00

(=) Valor líquido da conta de ICMS sobre vendas R\$ 635,80

Substituindo nas fórmulas teremos:

$$\begin{aligned} \text{CMV} &= \text{EI} + \text{C} - \text{EF} \\ \text{CMV} &= 1.600,00 + 1.080,00 - 1.270,00 \\ \text{CMV} &= 1.410,00 \\ \text{RCM} &= \text{V} - \text{CMV} \\ \text{RCM} &= 2.174,20 - 1.410,00 \\ \text{RCM} &= 764,20 \end{aligned}$$

17.6 - Avaliação Dos Produtos em Processo e Acabados

17.6.1 - Custeio Por Absorção

O custo dos estoques dos produtos em processo e acabados deve incluir todos os custos diretos como matéria-prima, mão-de-obra e outros, e os indiretos como gastos gerais de fabricação, necessários para colocação do produto em condições de venda.

No custeio por absorção, os custos de produção incorridos, diretos ou indiretos são atribuídos ao produto final, observando-se que:

- os custos relativos à matéria-prima e materiais diretos, serão apropriados com base nos custos apurados da forma mencionada no tópico 17.5.1.
- os custos relativos à mão-de-obra correspondem aos salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na fabricação do produto;
- os gastos gerais de fabricação correspondem aos demais custos incorridos na produção tais como: energia, seguros, depreciação, almoxarifado, supervisão, etc.).

17.6.2. CENTROS DE CUSTO - Considerações

I - INTRODUÇÃO

A definição clara dos centros de custos é fundamental para apuração e controle dos gastos e para a manutenção de um sistema de custo eficiente.

A classificação possui as finalidades de:

- facilitar a apuração dos gastos relacionados com o trabalho realizado em cada setor, facilitando, posteriormente, a sua apropriação por produto;

- caracterizar a responsabilidade pelos gastos ocorridos em cada setor.

II - CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Os centros de custos são constituídos por setores ou áreas da empresa que executam atividades homogêneas e que permitem a apuração dos gastos dessa atividade.

Os centros de custos são classificados em produtivos (diretos) ou não produtivos (indiretos), também chamados auxiliares.

Geralmente, essas duas classificações se relacionam à produção. Os não produtivos, em uma classificação mais ampla, incluem os setores administrativos e comerciais.

A identificação e o tratamento a ser dado ao respectivo gasto deve levar em consideração as necessidades posteriores de análise do ponto de vista gerencial e de controle. Com esse objetivo, a classificação pode ser mais detalhada.

A classificação dos centros de custos deve ser consistente com a estrutura da organização. Esta classificação deve ser definida especificamente de acordo com as condições, peculiaridades e conveniências de cada empresa, devendo refletir uma decisão conjunta entre o responsável pelo custo e a administração.

III - APURAÇÃO DOS GASTOS

Para atender o que dispõe a legislação do Imposto de Renda (custeio por absorção), os gastos devem ser apurados em três grupos: material direto ou matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação.

O controle por centros de custo deve ser exercido sobre a mão-de-obra direta e sobre os gastos gerais de fabricação, para auxiliar na análise das variações e nas explicações sobre o comportamento dos custos.

A classificação dos centros de custos deve ser comunicada a todos os setores da empresa, de forma que todos tenham conhecimento de como se pretende apurar e controlar os gastos.

A indicação do número do centro de custo passa a ser obrigatória em toda documentação destinada a indicar uma despesa. Nessa etapa, a contabilidade geral ou de custo passa a desempenhar a tarefa importante de treinar os envolvidos nessa classificação.

O plano de contas deverá ser estruturado de forma em que todos os custos estejam separados por sua natureza específica e pela sua aplicação (direto, fixo, indireto) e, também, deverá ter as contas englobadas de acordo com os critérios definidos pelo controle orçamentário.

A legislação fiscal deixa a critério da empresa decidir pela apuração diária desses gastos na dependência da complexidade de sua obtenção, principalmente quanto à folha de pagamento.

A apuração mensal é obrigatória para fins de custeio por absorção, incluindo os custos fixos e variáveis.

IV - ETAPAS PARA A APURAÇÃO DO CUSTO

A primeira etapa consiste na classificação dos custos por natureza. Esta separação deve ser analisada cuidadosamente, com o objetivo de detectar possíveis variações significativas.

Nessa análise efetuamos a verificação da adequação dos gastos com os volumes de produção do mês corrente.

Para efetuar essa análise a contabilidade de custos faz uso de métodos de comparação e estatísticos.

Falhas nessa análise poderão conduzir a erros na apuração do custo do produto, cuja descoberta e correção posterior poderá acarretar perda de tempo.

A segunda etapa consiste em transferir os custos dos setores de apoio ou auxiliares aos setores produtivos.

O setores que realizam trabalhos diretamente relacionados aos produtos possuem dois componentes no custo: o dele próprio e o dos setores de apoio.

Um dos maiores problemas dos sistemas de custeio é o de como transferir esse custo dos setores de apoio aos setores diretos.

O método adotado para as transferências de custo é o do rateio de gastos, que para ser realizado exige que as atividades desses centros de apoio possam ser medidas através de unidades, mediante as quais se possa conhecer a quantidade total de atividade executada.

As unidades de medida mais comumente empregadas são a hora-homem, a hora-máquina, o quilograma, o metro, o litro, o volume das peças produzidas, etc.

Para a transferência dos setores de apoio ou auxiliares para os diretos devemos, inicialmente, efetuar uma análise dos serviços prestados pelos diversos setores indiretos aos outros setores de apoio ou mesmo aos setores comerciais e administrativos.

Cuidados especiais deverão também ser tomados quando os setores de apoio, como de manutenção, executam trabalhos com características de Ativo Imobilizado. Os seus custos deverão ser transferidos a esses ativos.

Após as análises dos serviços prestados por todos os centros de custos de apoio, é possível estabelecer critérios para a transferência desses custos aos demais setores, principalmente aos centros diretos. Essa é a principal característica do custeio por absorção. Todos os custos da fábrica deverão ser absorvidos no custo do produto e daí transferidos para os estoques de produtos.

Uma vez definidos os critérios poderemos efetuar a transferência dos custos dos setores de apoio para os diversos setores recebedores.

A legislação do Imposto de Renda dispõe que o sistema de custo deverá ser integrado com o sistema de contabilidade e essa integração é representada pelo registro na contabilidade de todas as etapas da apuração do custeio, inclusive as transferências entre os setores.

Para possibilitar essa contabilização deveremos ter no plano de contas centros de custo e contas contábeis de natureza credora, para serem utilizadas como ponte entre um setor e outro quando das transferências de gastos.

A transferência adequada ao custo de produção depende também da análise e seleção da base de rateio mais adequada para cada setor.

Os tipos mais utilizados para atribuição de gastos por produtos são:

- bases representando unidade de produção:

- número de itens produzidos;
- números de metros, galões, etc;

- bases representando elementos de custo:

- custo da mão-de-obra direta;
- custo do material;
- custo do material e da mão-de-obra direta;

- bases representando tempo de processamento:

- horas de mão-de-obra direta;
- horas-máquina.

17.6.3 - Custo Padrão

Esse método de custeio, geralmente utilizado por grandes empresas, com operações de grande volume ou com linhas de montagem que envolvem muitas peças, consiste em que o custo de cada produto é predeterminado, antes da produção, com base nas especificações dos produtos, componentes do custo e condições de produção. Dessa forma, os estoques são apurados com base em custos unitários padrão e comparado com os custos de reais apurados, registrando-se as diferenças em contas de variação.

A legislação fiscal aceita que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo padrão ou "standard"), como instrumento de controle de gestão, desde que observado o seguinte: (PN CST nº 06/79):

- a) que o padrão preestabelecido incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção;
- b) as variações de custos (negativas e positivas) sejam distribuídas aos produtos de modo que a avaliação final dos estoques não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real;
- c) as variações de custos sejam identificadas em nível de item final de estoque, de forma a permitir a verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

17.6.4 - Quebras e Perdas de Estoque

É normal no processo produtivo ocorrerem quebras e perdas de estoque como é o caso de aparas e rebarbas de matéria-prima, evaporação de produtos químicos, etc. Nesse caso, os valores relativos a quebras e perdas, serão agregados ao custo normal de produção, sempre que normais e relativas ao processo produtivo, e serão lançados como despesas ao resultado do período, se forem esporádicas e anormais.

Nesse sentido, a legislação do Imposto de Renda estabelece que integrará também o custo o valor (art. 291 do RIR/99):

- a) das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;
- b) das quebras ou perdas de estoque por deterioração e obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada:
 - b.1) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
 - b.2) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
 - b.3) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

17.6.5 - Sucatas e Subprodutos

As sucatas e os subprodutos são as sobras, pedaços, resíduos, aparas e outros materiais derivados da atividade industrial que têm como característica nascerem do processo da produção. A diferença entre um e outro reside no fato de que a sucata não tem um mercado garantido de comercialização e os preços bastante incertos enquanto os subprodutos têm condições de demanda e de preços bons.

Contabilmente, os custos incorridos nos bens sucateados devem ser agregados aos custos de fabricação dos produtos bons aproveitados. No caso de sucatas que não sejam relativas ao processo de produção, os seus custos devem ser retirados do custo de produção e lançados como perdas no resultado do período. Os estoques de sucata a serem comercializados existirá fisicamente, devendo ser controlado pela empresa, no entanto, não terá valor contábil. Por ocasião da comercialização das sucatas, o valor da receita será reconhecido nesse momento no resultado no subgrupo "outras receitas operacionais".

No tocante aos subprodutos, por possuírem mercado estável e preço de venda previsível, tais itens devem ser avaliados ao valor líquido de realização e considerado como redução do custo de produção do período em que surgiram.

Por valor líquido de realização de um subproduto deve ser entendido como o valor bruto menos os impostos incidentes sobre essa venda, menos as despesas de comercialização como comissões, taxas de entrega, etc.

Quando a empresa comercializar os subprodutos, terá um valor efetivo de venda e atribuirá como redutor dessas receitas o valor dos estoques dos subprodutos e a diferença líquida será registrada como outras receitas/despesas operacionais", conforme o caso.

17.6.6 - Amostras

Quando a empresa efetuar a distribuição de amostras ou outros itens similares, os valores dispendidos na aquisição ou produção de tais itens não devem ser registrados em conta de estoque, e sim, lançados diretamente às despesas no resultado.

17.7 - Estoque de Produtos Rurais

Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliadas pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil (§ 4º do art. 183 da Lei das S/A.

Assim, os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Por preço corrente de mercado entende-se que seria o valor pelo qual tais estoques podem ser vendidos a terceiros na época do balanço. Nesse caso a diferença apurada entre o valor de mercado e o valor contábil é acrescida ou diminuída do valor dos estoques, tendo como contrapartida uma conta de resultado.

A definição de valor de mercado pode ser encontrada em revistas especializadas, bolsa de mercadorias, etc. A pauta de valores fiscais serve de parâmetro para avaliação ao preço de mercado.

17.7.1 - Compras Com Preço a Fixar

De acordo com o Manual "Normas e Práticas Contábeis no Brasil - Fipecafi", os estoques relativos a compras com preço a fixar, geralmente produtos agrícolas, são contabilizados pelo custo estimado, até que seja fixado o preço efetivo, quando é efetuado o ajuste nas contas Estoques e/ou Custo das Mercadorias/Produtos Vendidos, referente à parcela já baixada do estoque.

17.8 - Aspectos Fiscais

A legislação do Imposto de Renda faz várias referências aos estoques e sua avaliação. Examinamos alguns desses aspectos.

17.8.1 - Periodicidade de Escrituração

O custo das mercadorias vendidas e os bens de produção serão determinados com base em registro permanente de estoques ou no valor do estoque existente, de acordo com o livro Registro de Inventário, escriturado no fim de cada trimestre ou ao término do ano-calendário, conforme o caso.

a) Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão efetuar o levantamento e a avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração dos resultados. Assim, a empresa fica obrigada a escriturar o livro Registro de Inventário ao final de cada trimestre, se apurar o lucro real trimestralmente, ou somente em 31 de dezembro, no caso de pagamento do Imposto de Renda mensal sobre base de cálculo estimada.

No entanto, se a empresa mantiver registro permanente de estoques, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física, ao final do período de apuração relativo ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

b) Lucro Presumido

As empresas tributadas com base no lucro presumido devem proceder ao levantamento e a avaliação dos estoques em 31 de dezembro, uma vez que estão obrigadas a escriturar, nessa data, o livro Registro de Inventário.

17.8.2 - Avaliação de Estoque Com Base em Sistema de Custo Integrado e Coordenado

A empresa que mantiver sistema de contabilidade de custos, integrado com o restante da escrituração, poderá utilizar os custos apurados contabilmente para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, para fins de apuração do imposto.

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

- a) apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);
- b) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
- c) apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;
- d) que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do exercício segundo os custos efetivamente incorridos.

17.8.3 - Arbitramento do Valor do Estoque de Produtos Acabados e em Elaboração

Caso a escrituração do contribuinte não atenda os requisitos mencionados no tópico anterior, ou seja, não haja integração e coordenação da contabilidade de custos com o resto da escrituração, os estoques deverão ser avaliados (art. 296 do RIR/99):

I - Produtos em Elaboração:

- a) por uma vez e meia (150%) o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base (sem ICMS/IPI quando recuperáveis);
- b) 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado segundo o critério do item II;

II - Produtos Acabados:

70% (setenta por cento) do maior preço de venda do período-base, sem inclusão do IPI, mas com ICMS incluso (PN CST nº 14/81).

A utilização desse critério apresenta grandes distorções na apuração do resultado, uma vez que a percentagem de 70% é bastante elevada e, nesse caso, supervaloriza o estoque de materiais em processamento e de produtos acabados no encerramento do período-base. Essa supervalorização, em algumas situações, poderá fazer com que o custo dos produtos vendidos apresente-se negativo. É comum o custo dos produtos vendidos apresentar valor negativo quando existir grande quantidade de estoque de produtos acabados em decorrência de vendas reduzidas. Neste caso, o custo dos produtos vendidos deverá ser considerado igual a zero.

III - Avaliação de Estoque Por Arbitramento - Produtos Acabados - Maior Preço de Venda

No caso de avaliação do estoque de produtos acabados pelo critério do arbitramento, a determinação do maior preço de venda, em algumas situações, tem causado algumas dúvidas para valorização do estoque.

Note-se que o inciso II do artigo 296 do RIR/99 faz referência à expressão "maior preço de venda no período-base". Pode ocorrer, por exemplo, que determinado produto não tenha sido vendido no período-base.

Neste caso, embora a legislação do Imposto de Renda seja omissa, entendemos que poderá ser utilizado como parâmetro o maior preço de venda praticado no período-base imediatamente anterior.

A situação adquire maior grau de complexidade no caso de produto novo que ainda não foi vendido. Em princípio, poderíamos afirmar que o produto novo seria avaliado a custo zero, uma vez que não existe parâmetro para aplicarmos a regra do arbitramento. Entretanto, entendemos que, no caso vertente, deve existir um procedimento lógico, buscando-se, inclusive, o preço do referido produto no mercado. Aliás, a nosso ver, esse referencial estaria correto.

A questão apresenta-se, ainda, mais complexa, quando se tratar de produto novo e inédito, ou seja, sem referencial no mercado. Neste caso, a nosso ver, a valorização desse produto poderia ser feita com base nos custos das matérias-primas utilizadas na sua fabricação. De qualquer modo, e diante da omissão da legislação do Imposto de Renda, recomendamos que seja formulada consulta ao Fisco.

Os critérios impostos pela legislação são arbitrários, visando penalizar as empresas que não mantêm uma contabilidade adequada de custos, não sendo no entanto, aceitáveis para fins contábeis, pelas distorções que provocam no resultado da empresa.

17.9 - Escrituração do Livro Registro de Inventário

Devido a obrigatoriedade da escrituração do livro Registro de Inventário, pelas empresas, perante a legislação fiscal, examinaremos, nesse tópico, alguns aspectos relativos a escrituração desse livro.

17.9.1 - Pessoas Jurídicas Obrigadas a Escrituração

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e àquelas optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido ficam obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário, observando as normas e prazos abordados neste trabalho.

17.9.2 - Época da Escrituração

I - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real

- a) quando o imposto de renda for calculado com base no lucro real apurado trimestralmente, o livro Registro de Inventário deve ser escriturado até a data prevista para o pagamento do imposto devido no trimestre a que se referir o inventário, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte;
- b) quando o imposto mensal for calculado por estimativa (presunção de lucros), o livro Registro de Inventário deverá ser escriturado até a data fixada para a entrega tempestiva da Declaração de Rendimentos que tiver por base o balanço a que se referir o inventário.

II - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido

No caso das pessoas jurídicas que optarem pela tributação definitiva com base no lucro presumido, entendemos que o Registro de Inventário deverá ser escriturado até a data estabelecida para a entrega da Declaração de Rendimentos do ano-calendário a que se referir o inventário.

17.9.3 - Modelo a Ser Utilizado

Não existe um modelo prescrito para o livro Registro de Inventário. De acordo com o § 1º do art. 260 do RIR/99, o contribuinte poderá:

- a) criar modelo próprio;
- b) adotar livro exigido por outra lei fiscal;
- c) substituir o livro por série de fichas numeradas;
- d) utilizar sistema de processamento de dados.

I - Utilização do Modelo 7, do Sinief (IPI/ICMS)

A pessoa jurídica poderá utilizar o livro Registro de Inventário, modelo 7, de que trata o Convênio Sinief/70, que é exigido pela legislação do ICMS e do IPI. No entanto, para que seja viável manter e escriturar um único livro Registro de Inventário que satisfaça, concomitantemente, às legislações do Imposto de Renda e do ICMS e IPI, é indispensável que as pessoas jurídicas façam, nesse modelo, as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender aos ditames de cada legislação específica (PN CST nº 5/86).

II - Utilização de Fichas Numeradas

As pessoas jurídicas obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário, poderão substituí-lo por fichas numeradas, mecânica ou tipograficamente.

Ressalte-se, no entanto, que a utilização de fichas para registro de movimentação de estoques não supre a exigência do livro Registro de Inventário (PN CST nº 500/70).

III - Utilização de Sistema de Processamento de Dados

O livro Registro de Inventário poderá ser escriturado mediante utilização de sistema de processamento de dados, em formulários contínuos numerados em ordem seqüencial mecânica ou tipograficamente.

De acordo com o PN CST nº 11/85, após o processamento, os impressos deverão ser destacados e encadernados em forma de livro, lavrados os termos de abertura e de encerramento e submetido à autenticação do órgão competente.

17.9.4 - Normas Para Escrituração do Livro Registro de Inventário

I - Normas Gerais

No livro Registro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do encerramento de cada período-base de apuração do lucro real (mensal ou trimestral), ou no caso de empresa tributada pelo lucro presumido, no último dia do ano-calendário (art. 261 do RIR/99).

Os bens serão relacionados e avaliados de acordo com os critérios admitidos pela legislação do Imposto de Renda. Vale lembrar que os bens devem ser discriminados, individualmente, com especificações que indiquem a sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento (IN SRF nº 81/86).

II - Empresas Editoras

As empresas editoras devem fazer constar de seu inventário os fascículos não comercializados por falta ou esgotamento de mercado, e os que tenham recebido em restituição pelos mesmos motivos, observando-se o seguinte (Portaria MF nº 496/77):

- a) quando se tratar de fascículos obsoletos, assim considerados aqueles que tenham sido rejeitados pelo mercado e, em decorrência, não mais figurem nas vendas normais de empresa, poderão ser computados no livro Registro de Inventário com valor zero, desde que, no prazo de trinta dias, contado da data do balanço, a empresa comunique a ocorrência à repartição da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição;
- b) a empresa deve manter o estoque em condições de ser verificado e, caso pretenda, antes da auditoria fiscal inutilizar, destruir ou vender os fascículos como matéria-prima para reaproveitamento industrial, deve fazer nova comunicação à Secretaria da Receita Federal, até dez dias antes de se desfazer, total ou parcialmente o estoque.

III - Empresas Que Exploram Atividade Imobiliária

A pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda, deverão fazer constar do livro Registro de Inventário todos os imóveis destinados à venda em estoque, por ocasião do levantamento do balanço, discriminados do seguinte modo (IN SRF Nº 94/79):

- a) os imóveis adquiridos para venda, um por um;
- b) os terrenos oriundos de desmembramento ou loteamento, por conjunto de lotes com idêntica dimensão ou por quadras, quando referentes a um mesmo empreendimento; ou então terreno por terreno, se assim preferir o contribuinte;
- c) as edificações resultantes de incorporação imobiliária, inclusive respectivos terrenos, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e o mesmo padrão de acabamento, conquanto se refiram a um mesmo empreendimento; ou, então, unidade por unidade, se assim preferir o contribuinte;
- d) os prédios construídos para venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

Ressalte-se, ainda, que de acordo com a IN SRF nº 84/79, a exigência do registro permanente de estoque não dispensa o contribuinte da obrigação de possuir e escriturar o livro Registro de Inventário, sendo função daquele subsidiar este, principalmente no que se refere à determinação do custo e discriminação dos imóveis em estoque por ocasião do balanço.

IV - Procedimentos na Escrituração do Livro Modelo 7

No caso da pessoa jurídica utilizar unicamente o livro Registro de Inventário, modelo 7, do Sinief, deverá fazer as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender às exigências do IPI/ICMS e do Imposto de Renda, observando o seguinte (PN CST nº 5/86):

- a) deverão ser acrescentados os bens cujo arrolamento não é exigido pela legislação do IPI/ICMS, (bens em almoxarifado) mas o é perante a legislação do Imposto de Renda;
- b) deverão acrescentar o valor unitário dos bens em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, quando diferente dos critérios previstos na legislação do IPI/ICMS. Tal acréscimo é autorizado pelo § 12, do artigo 63, do próprio Convênio SINIEF/70, como "outras indicações".
- c) o valor do ICMS recuperável, a ser excluído do valor dos estoques, para efeito do Imposto de Renda, poderá ser destacado, item por item, na coluna "observações" do livro modelo 7, uma vez que as legislações do IPI/ICMS não contemplam essa exclusão.

V - Empresas Com Mais de um Estabelecimento

Considerando que cada estabelecimento contribuinte do IPI/ICMS está obrigado a manter e escriturar o livro Modelo 7, com as especificações previstas no Convênio SINIEF/70, observados os procedimentos descritos nas letras "a" a "c" do item anterior, é admitido que a matriz, no caso de contabilidade descentralizada, após arrolar os bens em seu poder, adicione por totais, grupo a grupo, os inventários de cada dependência que mantenha contabilidade não centralizada (PN CST nº 5/86).

Neste caso, a matriz estará obrigada, quando solicitada pela autoridade tributária, a apresentar, juntamente com o livro Diário, o livro Registro de Inventário dos demais estabelecimentos, os quais serão tidos como livros auxiliares, uma vez que as operações neles consignadas não se encontram lançadas, pormenorizadamente, nos livros da matriz (PN CST nº 5/86).

17.9.5 - Falta da Escrituração do Livro Registro de Inventário

As pessoas jurídicas que não escriturarem o livro Registro de Inventário ficam sujeitas ao arbitramento do lucro pela autoridade fiscal (art. 530 do RIR/99).

17.9.6 - Legalização do Livro Registro de Inventário

I - Registro e Autenticação

O livro Registro de Inventário ou as fichas que o substituírem serão registrados e autenticados pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas de Registro do Comércio (PN CST nº 5/86).

Quando o livro ou fichas que o substituam pertencerem a sociedades civis, o registro e autenticação serão efetuados pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos ou de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, onde se acharem registrados os atos constitutivos da própria sociedade (PN CST Nº 5/86).

Observe-se que os contribuintes do IPI/ICMS que adaptarem o livro Registro de Inventário, Modelo 7, ao exigido pela legislação do Imposto de Renda, deverão submetê-lo a registro nos órgãos mencionados acima, uma vez que, o visto do Fisco estadual, não supre o registro exigido pela legislação do Imposto de Renda (PN CST nº 5/86).

II - Época em Que Deve Ser Procedida a Legalização

O Registro de Inventário, seja em forma de livro ou folhas previamente encadernadas e numeradas tipograficamente, seja em série de fichas, deverá ser legalizado antes do início de sua escrituração. Para tanto, ressalvada a hipótese de início de atividade, a autenticação de livro novo se fará mediante a exibição daquele a ser encerrado, por estar totalmente esgotado ou em vias de se esgotar, entendendo como tal aquele cujas folhas em branco não comportem a totalidade dos bens a serem arrolados por ocasião de um determinado balanço (PN CST nº 5/86).

Observe-se, no entanto, que a IN DNRC nº 54/96 estabeleceu, no art. 13, que a autenticação de instrumentos de escrituração independe da apresentação de outros livros ou fichas anteriormente autenticados.

No caso de processamento eletrônico de dados, quando o livro ou fichas são substituídos por formulários contínuos, a autenticação será procedida após a escrituração, mediante termos de abertura e encerramento com as especificações abordadas no tópico seguinte.

III - Requisitos Para Autenticação

Os instrumentos de escrituração das empresas mercantis, exceto as microfichas, deverão ter suas folhas seqüencialmente numeradas, tipograficamente, em se tratando de livros e conjunto de folhas ou folhas soltas, mecânica ou tipograficamente no caso de folhas contínuas e conterão termo de abertura e encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última ficha ou folha numerada, observando-se o seguinte (IN DNRC nº 54/96):

a) termo de abertura:

No termo de abertura deverá constar:

- nome empresarial;
- Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE e a data do arquivamento dos atos constitutivos;
- o local da sede ou filial;
- a finalidade a que se destina o instrumento de escrituração mercantil;
- o número de ordem do livro ou conjunto de folhas e a quantidade de folhas;
- o número de inscrição no CGC-MF.

b) termo de encerramento:

No termo de encerramento deverá constar:

- nome empresarial;
- o fim a que se destinou o instrumento escriturado;
- o número de ordem do livro ou conjunto de folhas e a quantidade de folhas escrituradas.

c) assinatura pelo titular ou representante legal

Os termos de abertura e encerramento serão datados e assinados pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade - CRC.

Não havendo contabilista habilitado na localidade onde se situa a sede da empresa, os termos de abertura e de encerramento serão assinados, apenas, pelo titular de firma individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal.

17.9.7 - Guarda e Conservação do Livro

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem o livro Registro de Inventário, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Caso ocorra extravio, deterioração ou destruição do livro ou fichas do Registro de Inventário, a pessoa jurídica fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (§ 1º do art. 264 do RIR/99).
