

A contabilidade entendida através das demonstrações contábeis (1ª parte)

George Guerra Leone

Contador/Prof. da Universidade Federal da Paraíba

1. Finalidades dos Trabalhos Contábeis;
2. As Demonstrações Contábeis - Generalidades;
3. A DRE - Finalidades - Objeto - Abrangências;
4. A Terminologia Contábil;
5. Tipos de DRE;
6. Glossário.

(*) Neste trabalho aparecerão alguns termos identificados por um asterisco (*). Ao final do estudo, estamos explicando quais os motivos porque resolvemos empregar esses termos.

CAPÍTULO I

A Demonstração de Resultados

INTRODUÇÃO

O exercício da Contabilidade não é só registrar, relevar e analisar os atos e fatos administrativos de uma Entidade ou atividade para atender exclusivamente às exigências legais e fiscais(*).

As finalidades dos trabalhos de registro, relevação e análise são muito mais amplas e muito mais significativas porque dizem respeito às variadas informações úteis que prestam a uma diversidade de usuários.

A finalidade mais aparente é a informação. Os clientes das informações contábeis devem ficar, com elas, melhor capacitados a planejar e controlar suas atividades e a fundamentar o processo de tomada de suas decisões.

Essas informações, fornecidas pelos Contabilistas, são extraídas do Sistema Contábil. Elas integram os variados tipos de Relatórios e Demonstrações Contábeis.

Entre as mais conhecidas está a Demonstração de Resultados.

As reflexões apresentadas neste capítulo inicial do estudo tratam basicamente dessa Demonstração. Através da análise detalhada da Demonstração de Resultados, estudando item por item de sua estrutura, poderemos conhecer melhor a aplicação da Contabilidade aos trabalhos que são feitos nas Empresas (*).

Muitas são as metodologias empregadas por professores, escri-

tores e profissionais para ensinar a esclarecer o que se faz em Contabilidade.

A nosso ver uma das mais eficazes é apresentar a Contabilidade através de seus Relatórios, de seus Informes, enfim, de suas Demonstrações. Mesmo porque é nesse ponto que reside o ponto de interseção entre a Contabilidade e as outras ocupações, entre o Contabilista e o usuário da Contabilidade.

Desse modo, vamos analisar aqui a Demonstração de Resultados. Não como forma de entendê-la, mas usá-la para entendermos os mecanismos contábeis que se escondem por trás de cada item apresentado na Demonstração.

AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - GENERALIDADES

As Demonstrações Contábeis são preparadas por Contabilistas (*) que, na sua elaboração, extraem do Sistema Contábil os dados adequados, objetivando a constituição de determinadas informações que deverão preencher as necessidades específicas dos usuários dessas Demonstrações.

A idéia, colocada dessa forma, se destina a apresentar alguns aspectos relevantes para o entendimento real do que sejam as Demonstrações Contábeis.

1. As Demonstrações Contábeis são preparadas por Contabilistas, devidamente registrados nos Conselhos Regionais de Contabilidade. O termo "preparadas" deve ser bem definido. Quando o Contabilista aceita e assina uma Demonstração Contábil, mesmo preparada por outra pessoa, é como se ele mesmo tivesse elaborado a Demonstração.
2. Os dados são extraídos do Sistema (*) Contábil. Assim, devemos balizar as Demonstrações de "Demonstrações Contábeis" e não por uma outra denominação. O Contabilista até pode se utilizar de dados não monetários para melhorar as informações colocadas em suas Demonstrações mas, nem assim, elas deixarão de ser denominadas de Demonstrações Contábeis.
3. Os dados a serem extraídos do Sistema Contábil para a montagem das Demonstrações Contábeis, que nada mais são do que tipos especiais de relatórios (*); devem ser específicos e dirigidos exclusivamente para a constituição de determinadas informações na forma que seus usuários as utilizem com eficácia.

O que se quer dizer com essa observação é que os Contabilistas devem extrair do mundo de dados à sua disposição, aqueles apropriados à montagem da in-

formação certa que se destina a atender a um tipo determinado de necessidade por parte do usuário.

A informação adequada e que atende com perfeição o seu objetivo deve levar em consideração não só o seu conteúdo, mas a sua forma e, principalmente, a sua terminologia. Os Contabilistas devem empregar termos claros, aceitos amplamente, e que definam com a maior exatidão possível, o conteúdo da informação. As Demonstrações Contábeis devem ser inteligíveis. Os Contabilistas devem estar conscientes de que a Contabilidade não tem a função de complicar. Antes de mais nada, a Contabilidade é um fator que descomplica o mundo complicado dos negócios. Se não fosse a Contabilidade com o seu modo simples e inventivo de registrar os fatos e com o modo elegante e prático de elaborar os seus relatórios, ninguém teria a menor chance de compreender o estado e o desempenho das empresas, salvo se fosse criado um novo sistema de acompanhamento que viesse substituí-la. Mas esse sistema ainda não foi inventado!

A DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS - FINALIDADES, OBJETO E ABRANGÊNCIA

Quando o Contabilista deseja relatar o desempenho econômico de uma empresa ou parte dela, num determinado período ou, então,

quando deseja apresentar os resultados alcançados por uma atividade, ele vai se utilizar de um relatório especial que se denomina de Demonstração de Resultados.

Em primeiro lugar, a Demonstração se destina a apresentar o resultado líquido final, porém, para aumentar ainda mais a sua informação, mostrará os vários resultados parciais. É exatamente isso que preconiza a lei 6404/76, que regula o trabalho dos Contabilistas no registro e na relevação das operações e do estado patrimonial das Sociedades por Ações. Apesar dessa determinação, a lei denomina o relatório de Demonstração do Resultado do Exercício, como se fosse apresentar apenas um único resultado. Mas, na verdade, são vários os resultados.

Em segundo lugar, devemos esclarecer que a Demonstração de Resultados não se refere apenas à Empresa. Podemos ter demonstrações relacionadas a Departamentos, a Centros de Lucros, a Produtos e Serviços e a outros segmentos da Empresa. Muitas vezes, o Administrador deseja saber o desempenho econômico de uma parte da Empresa, isto é, do Produto X, do Serviço Y, do Departamento de Produção ABC ou, ainda, o desempenho da Divisão de Recursos Humanos ou de uma Seção de Planejamento.

Em terceiro lugar, e este aspecto é digno de nota, a Demonstração de Resultados não se refere apenas a um exercício. Compreende-se a preocupação da Lei da Sociedade por Ações em batizar o relatório de Demonstração do Resultado do Exercício, porque ela se destina, basicamente, a mostrar o desempenho de uma Empresa num certo período, para atender às necessidades de informação por parte

de um público externo especial. A Demonstração, preconizada pela Lei, realmente apresenta o desempenho econômico da Empresa, realizado num período determinado. Essa informação é importante para esse público externo. Porém, como acontece inúmeras vezes, muito mais do que se pode pensar, os Contabilistas preparam Demonstrações de Resultados que se referem apenas a uma atividade, sem fazer referência a um período de tempo. O Contabilista pode estar interessado em prestar informações sobre os resultados alcançados por uma determinada Promoção. Assim, as Receitas, Custos e Despesas serão relacionadas, não a um período e sim ao objeto mesmo da informação, que é a Promoção. O Contabilista pode ser consultado sobre a possibilidade de demonstrar o desempenho econômico provável de duas alternativas de ação que estão sendo ponderadas pela Administração. É certo que não só pode como deve fazê-lo. Pelo simples motivo de que é lá na Contabilidade que se encontram os dados necessários. E também, é certo de que não vai se referir a nenhum exercício. Uma das suas preocupações é utilizar o preceito da Competência. Não de exercícios, mas sim de atividades. Isto é, as Receitas, os Custos e as Despesas devem ser relacionados diretamente às alternativas que estão sendo analisados. Dessa forma, e de passagem, vemos que o famoso preceito da Competência de Exercícios pode ser ampliado, naturalmente, para Competência de Atividades.

A TERMINOLOGIA

As Demonstrações Contábeis são feitas por Contabilistas, mas

não para Contabilistas. Os usuários finais dos Relatórios Contábeis são outros, na maior parte das vezes. São pessoas que entendem de seus negócios e de suas empresas, mas que não estão obrigadas a entender os termos técnicos usados pelos Contabilistas, quando esses Contabilistas os usam com impropriedade. É preciso que os Contabilistas, em relação aos termos técnicos, os conheçam, os empreguem corretamente e com consistência, e os divulguem.

Na Demonstração de Resultados aparecem alguns termos técnicos, cujos conceitos são ainda controvertidos. Esses termos são usados por nós, Contabilistas, de modo diferente em situações iguais e de modo idêntico em situações desiguais. Aí é que se instala o drama para quem vai analisar a Demonstração. Insistimos, há muito tempo, para que o Conselho Federal de Contabilidade¹ ou outro organismo qualquer que congregue a classe, se ocupe desse encargo de definir os termos mais usados através de uma metodologia adequada que objetive, principalmente, maior aceitação por parte das pessoas interessadas nos serviços da Contabilidade.

Temos que saber quando usar os termos técnicos exatos para que os usuários os entendam e de maneira consistente. Não é um trabalho fácil. Diríamos até que é um trabalho bem difícil. Poderíamos nos valer, como ponto de partida, do Dicionário de Contabilidade do Prof. A. Lopes de Sá, que é um trabalho de fôlego e muito bem feito.²

Alguns termos técnicos, frequentemente usados pelos Contabilistas e mesmo apresentados em textos legais, quando aplicados, geram bastante controvérsia e conduzem, muitas vezes, a entendimentos contraditórios do estado em que se encontra o objeto da análise e do seu desempenho.

Como exemplo desses termos que são aplicados às Demonstrações de Resultados, podemos apresentar os seguintes, que exigem conceituação bem exata: Receita, Renda, Ganho, Resultado, Lucro e Superavit, Gasto, Encargo, Custo, Despesa e Deficit. Esses termos estão entre os principais. Existem muitos outros, no entanto.

TIPOS DE DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADOS

Existem muitos tipos de Demonstrações de Resultados. Primeiramente, encontramos as demonstrações de uso externo, destinadas, principalmente, aos acionistas, aos sócios e aos investidores atuais e em potencial.

Essas demonstrações serão sempre regradas por lei. Observarão os procedimentos impositivos quanto ao seu conteúdo, à sua forma, à sua terminologia, à sua periodicidade e ao seu objeto. A mais conhecida é a Demonstração do Resultado do Exercício estabeleci-

da, em seus detalhes, pela Lei nº 6.404/76. Outras Demonstrações de Resultados, de uso externo atendem ainda às exigências legais específicas e se destinam a públicos especiais. Por exemplo, a demonstração de resultados incluída entre as informações obrigatórias das declarações do imposto de renda e as demonstrações de resultados de empresas ou entidades cujo funcionamento, administração e controle estão definidos em textos especiais.

No entanto, as Demonstrações de Resultados mais interessantes sob o ponto de vista contábil, são as demonstrações de uso interno. Pois elas ensejam um alargamento do campo de aplicação da Contabilidade. Com isso permitem que os Contabilistas se desfaçam daquela imagem de seguidores do que já está aceito, de rotinas já prontas e possam usar sua competência e criatividade na manipulação dos princípios e fundamentos da Ciência no sentido de prestar informações relevantes às funções internas de planejamento, controle e tomada de decisões.

Tais Demonstrações são flexíveis. Elas devem ser estabelecidas segundo as necessidades de seus usuários. Mas não devem perder as suas características tradicionais de confiabilidade e de fidelidade.

E a Contabilidade Privada?

Existe a Contabilidade Privada? Deve existir. Pois se há uma Contabilidade Pública!

O que vemos é que todos os estudos que cuidam apenas da Contabilidade Privada, a denominam de Contabilidade Geral.

Existe apenas uma obra, de meu conhecimento, que acertou em

cheio com o título de "Contabilidade Empresarial". Certamente com a finalidade de consertar esse erro generalizado e diferenciá-la da Contabilidade Pública, logo de início.

As Demonstrações que são tratadas nos livros de Contabilidade Geral (*) se referem única e exclusivamente à Contabilidade Empresarial ou Privada. A Demonstração de Resultados que vamos analisar vai se referir à atividade privada. É muito difícil a apresentação de uma demonstração de resultados que atenda às necessidades dessas duas atividades bem distintas. As generalizações seriam tão abrangentes que o entendimento se tornaria complicado.

Mesmo para quem, como nesta apresentação, pretende apresentar uma Demonstração de Resultados de uso geral por todas as organizações privadas, a tarefa fica difícil porque há essa natural compulsão para aproveitarmos do que está na Lei nº 6.404/76.

Temos que esquecer o que diz a lei e outros textos e procurar elaborar a nossa análise de uma Demonstração de Resultados que esteja comprometida com as leis fundamentais da Ciência Contábil.

Estamos convencidos de que é uma tarefa complexa. Mas ao mesmo tempo reconhecemos que é um trabalho exploratório e que tem a finalidade muito específica: mostrar a Contabilidade através de sua manifestação mais aparente e, talvez, a mais nobre constituída pelas Demonstrações, principalmente a Demonstração de Resultados.

Entendemos que o melhor modo de se entender a Contabilidade é pelo estudo de seus relatórios. A compreensão mais clara dos objetivos da Contabilidade será alcançada mais rapidamente.

Na próxima parte, apresentaremos, com pormenores, a própria Demonstração de Resultados.

(1) O Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com os Conselhos Regionais, tem por objetivo principal realizar a fiscalização do exercício profissional dos Contabilistas.

Esse Conselho, somado aos Conselhos Regionais, de fato congrega todos os Contabilistas que exercem legalmente a profissão. Tal congregação lhe dá legitimidade, porém, para promover algumas atividades adicionais significativas que giram em torno do exercício eficaz e eficiente da profissão.

(2) Sá, Antônio Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

(3) Marion, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*, São Paulo: Editora Atlas SA, 1987.

(4) Contabilidade Geral - Cia. Editora Nacional, 1959.

Glossário

(*) **Contabilistas** - Embora não goste dessa palavra, entendo que ela é hoje usada amplamente para designar os profissionais da Contabilidade, tanto os Contadores como os Técnicos.

(*) **Sistema Contábil** - É o conjunto de documentos, livros, mapas e normas que se destina a registrar de forma organizada os atos e fatos administrativos,

realizados por alguém, com a finalidade de produzir informações.

(*) **Empresas** - Este termo deve ser entendido dentro de sua concepção mais ampla. Ele se refere a toda a organização de pessoas que se juntam para alcançar um determinado objetivo. No texto do presente estudo, oferece-se mais esclarecimentos sobre essa idéia.

(*) **Receita, Resultado e outros** - Esses termos estão destacados porque eles integram o conjunto de elementos que está mais em evidência e que é a base primária do entendimento das demonstrações dos resultados. Neste estudo porém, não temos espaço para nos determos numa conceituação mais ampla e profunda desses termos relevantes.

(*) **Contabilidade Geral** - O que chamamos de "Geral", deveríamos chamar de "Privada", ou até de "Empresarial". O termo "Geral" quer significar que os procedimentos contábeis ali estudados, são de uso generalizado. Mas não é bem isso o que os estudos de Contabilidade Geral hoje em dia apresentam.

Os nossos estudiosos de antigamente eram mais exatos. Francisco D'Auria em suas obras caracterizou com clareza a Contabilidade Geral⁴. Os princípios e procedimentos eram realmente de natureza geral, poderiam ser aplicados a qualquer tipo de entidade.

Veja, ainda, o que diz A. Lopes de Sá em seu Dicionário Contabilidade - página 88, 7ª edição - Editora Atlas. No verbete Contabilidade Geral.

(*) **Sistema** - É um conjunto ordenado de órgãos, pessoas, regras e informações que se destina a

alcançar um fim predeterminado.

(*) **Relatório** - É a exposição de uma investigação, de uma pesquisa, de um estudo ou de um fato determinado. Qualquer relatório deve ter quatro elementos, no mínimo: o emissor, o receptor, o assunto e o meio. A Demonstração de Resultados é um relatório contábil onde o emissor é o Contabilista e os receptores são todos os que têm algum interesse pelo desempenho da Empresa. O assunto é constituído pelos resultados das operações da Empresa e o meio é forma escrita.

(*) **Exigências Legais e Fiscais** - Uma boa parte do trabalho do Contador está comprometida no atendimento às imposições societárias e tributárias. Esse trabalho é de grande importância. É, talvez, aquele que mais aparece, aquele que estigmatiza o profissional. Entretanto, o Contador desempenha um papel importante dentro das empresas, ajudando com seu trabalho as funções nobres de planejamento, controle e tomada de decisões.