

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BAIXA DE ITENS DO ATIVO PERMANENTE NA**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**DOAR**

**MARSELLE GOULART**

**FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA**

**1995**

**MARSELLE GOULART**

**BAIXA DE ITENS DO ATIVO PERMANENTE NA  
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS  
DOAR**

Monografia apresentada para obtenção do  
Grau de Bacharel em Ciências Contábeis,  
Universidade Federal de Santa Catarina.  
Orientador: Prof. Dauro R. Redaelli

**FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA**

**1995**

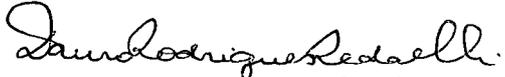
**MARSELLE GOULART**

**BAIXA DE ITENS DO ATIVO PERMANENTE NA  
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS  
DOAR**

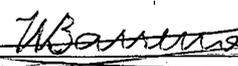
Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Adalberto Nienkötter  
Coordenador de Monografia do CCN

Obteve a nota média 9,5 atribuída pela Comissão Examinadora integrada pelos professores:

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dauro Rodrigues Redaelli  
Presidente

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Loreci João Borges

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Waltamir Barreiros

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por me iluminar durante mais este longo percurso, dando-me forças para continuar, principalmente nas horas mais difíceis.

Ao Prof. Dauro Rodrigues Redaelli pela sua orientação e dedicação durante todo esse período de pesquisa e elaboração do trabalho.

De maneira muito especial, aos meus pais que tanto se esforçaram para que mais esta etapa da minha vida fosse vencida.

A todas as pessoas que participaram e contribuíram direta ou indiretamente, especialmente ao Márcio de Oliveira pela paciência, compreensão e apoio em todos os momentos, durante a realização deste trabalho.

A todos, o meu muito obrigada.

## SUMÁRIO

|   |     |
|---|-----|
| <b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....                        | ii  |
| <b>RESUMO</b> .....                                       | iii |
| <b>CAPÍTULO I</b>   |     |
| 1. Considerações Introdutórias .....                      | 01  |
| 1.1. O Problema da Pesquisa .....                         | 02  |
| 1.2. Os Objetivos da Pesquisa .....                       | 03  |
| 1.3. Organização do Trabalho .....                        | 04  |
| <b>CAPÍTULO II</b>  |     |
| 2. Metodologia da Pesquisa .....                          | 05  |
| 2.1. Metodologia Aplicada .....                           | 06  |
| 2.2. Limitações da Pesquisa .....                         | 06  |
| <b>CAPÍTULO III</b>                                       |     |
| 3. Fundamentação Teórica .....                            | 08  |
| <b>CAPÍTULO IV</b>  |     |
| 4. Discussão .....  | 25  |
| <b>CAPÍTULO V</b>   |     |
| 5. Conclusões e Sugestões .....                           | 34  |
| 5.1. Conclusões .....                                     | 35  |
| 5.2. Sugestões .....                                      | 36  |
| <b>ANEXOS</b> .....                                       | 37  |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS - Notas de Rodapé</b> ..... | 44  |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....                   | 48  |

## LISTA DE ABREVIATURAS

|       |  |
|-------|--|
| AICPA | - American Institute of Certified Public Accountants |
| AP    | - Ativo Permanente                                   |
| APB   | - Accounting Principles Board                        |
| ARB   | - Accounting Research Bulletins                      |
| ATB   | - Accounting Terminology Bulletins                   |
| BP    | - Balanço Patrimonial                                |
| CCL   | - Capital Circulante Líquido                         |
| DOAR  | - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos  |
| DRE   | - Demonstração do Resultado do Exercício             |
| FASB  | - Financial Accounting Standards Board               |
| PC    | - Passivo Circulante                                 |
| PELP  | - Passivo Exigível a Longo Prazo                     |

## RESUMO

O trabalho analisa formas alternativas de evidenciar, na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, as baixas de itens do Ativo Permanente e tem por objetivo principal sugerir a forma mais adequada para tal evidenciação. É discutido, ainda, o que são “atividades operacionais” e “atividades não operacionais”.

Além da bibliografia nacional consultada, foram examinadas normas contábeis sobre a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e sobre a Demonstração do Resultado do Exercício emanadas do American Institute of Certified Public Accountants. Tal referencial teórico permitiu concluir pela posição de classificar as baixas de ativos permanentes em dois grandes grupos: “operacional” e “não operacional”.

Em função da posição assumida (e sugerida), é apresentada a forma julgada mais adequada de tratar as baixas de ativos permanentes na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos de modo que o “capital circulante líquido gerado pelo resultado de operações normais” (atividades operacionais) não seja afetado por “resultados não operacionais”.

## **CAPÍTULO I**

### **CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS**

## **1. Considerações Introdutórias**

### **1.1. O Problema da Pesquisa**

Desde os primórdios do mercantilismo até os dias de hoje, está presente a necessidade das pessoas de conhecer bem o desempenho da atividade em que estão envolvidas, isto é, saber de que forma está sendo gerido o negócio no qual empregaram seus recursos.

Se houve época em que a contabilidade se preocupava mais com a escrituração e a mensuração do patrimônio de um empreendimento, hoje, a contabilidade tornou-se um instrumento capaz de fornecer informações necessárias àqueles que se utilizam das demonstrações contábeis como ferramenta capaz de orientar suas decisões.

A velocidade da expansão da atividade sócio-econômica e a conseqüente renovação de necessidades sociais, políticas e mercadológicas tornam as exigências informativas dos usuários, acentuadamente dinâmicas.

Em vista disso a contabilidade passou a enfrentar alguns problemas. Dentre eles, fornecer informação para a tomada de decisões a usuários não conhecidos e, provavelmente, com objetivos múltiplos, bem como usuários conhecidos mas com modelos particulares de decisão.

Buscando o que, para quem, e como evidenciar a informação contábil é que, hoje, há uma procura para fazer das Demonstrações Contábeis, relatórios cada vez melhor elaborados, procurando evidenciar de maneira mais objetiva os fatos ocorridos. Dentre as demonstrações conhecidas temos a DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, cujo objetivo é mostrar os

fluxos financeiros da empresa que, num determinado período, afetam o Capital Circulante Líquido.

Há vários fatos que afetam o CCL e que são demonstrados na DOAR. Dentre eles, está a baixa de itens do Ativo Permanente, baixa esta por roubo, obsolescência, venda etc. Embora estes itens não existam com a finalidade de serem negociados pelas empresas, roubados etc, tais fatos ocorrem e não são incomuns. O tratamento destas baixas não encontra uniformidade quando de sua evidenciação na DOAR.

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE <sup>1</sup>, há duas formas de se tratar o assunto. Na primeira forma, ajusta-se o resultado (lucro/prejuízo) líquido do exercício pelo valor contábil líquido do item baixado para se obter o total das “origens/aplicações oriundas das operações”.

Na segunda forma, ajusta-se o resultado (lucro/prejuízo) líquido do exercício pelo resultado não operacional decorrente da baixa para, então, se obter o total das “origens/aplicações oriundas das operações”. Esta segunda forma exige a evidenciação, como “outras origens”, da receita (ou parte dela) que tenha ocorrido na transação e que, efetivamente, tenha afetado o CCL.

## **1.2. Os Objetivos da Pesquisa**

A pesquisa tem por objetivo sugerir a forma mais adequada de evidenciar, na DOAR, a baixa de itens do Ativo Permanente. A pesquisa tem como objetivos decorrentes do objetivo geral:

- Discutir o que sejam atividades operacionais e atividades não operacionais de uma entidade.
- Mostrar formas alternativas de evidenciar na DOAR, a baixa de itens do AP, além daquela apontada como a mais adequada.

### **1.3. Organização do Trabalho**

O trabalho é dividido em cinco capítulos, brevemente comentados a seguir :

O primeiro capítulo contém considerações introdutórias, como o problema da pesquisa, seus objetivos e a organização do trabalho.

O segundo capítulo é constituído da metodologia aplicada neste estudo. Também fazem parte deste capítulo as limitações e dificuldades encontradas para a realização do trabalho.

O terceiro capítulo contém a fundamentação teórica, onde são mostrados os subsídios coletados em normas contábeis e na literatura, os quais permitiram embasar as discussões.

No quarto capítulo é discutida a forma mais adequada de evidenciação, na DOAR, da baixa de itens do Ativo Permanente.

No quinto capítulo são apresentadas as conclusões gerais do trabalho e algumas sugestões para futuros trabalhos.

## **CAPÍTULO II**

### **METODOLOGIA DA PESQUISA**

## **2. Metodologia da Pesquisa**

Este capítulo descreve a metodologia usada para a operacionalização dos objetivos propostos. Para melhor estruturá-lo, o capítulo está subdividido em metodologia aplicada e limitações da pesquisa.

### **2.1. Metodologia Aplicada**

O presente estudo consiste de uma pesquisa exploratória de natureza bibliográfica. Assim, com o intuito de fundamentá-la, realizou-se inicialmente a coleta de material bibliográfico pertinente ao tema da pesquisa.

Para isso, fez-se necessário o manuseio de vários livros, revistas e outros periódicos e, posteriormente, uma seleção do material encontrado sobre o tema. Em seguida, fez-se a triagem do material coletado e iniciou-se a leitura aprofundada do mesmo, a fim de se ter uma base para a elaboração da monografia.

Com o objetivo de facilitar o entendimento do leitor, foram incluídos no decorrer do trabalho, exemplos numéricos, baseados na teoria apresentada.

Para esclarecimento do assunto em discussão e para ilustrar ou sustentar as afirmações contidas no trabalho, se fizeram necessárias algumas citações, as quais se localizam no final do trabalho.

### **2.2. Limitações da Pesquisa**

A principal limitação da presente pesquisa é decorrente do tempo disponível para a sua realização. Devido ao fato do seu desenvolvimento se dar

conjuntamente com as disciplinas cursadas no último semestre do curso de graduação, há um prejuízo evidente em termos de aproveitamento do conteúdo temático e também quanto a qualidade final do trabalho.

### **CAPÍTULO III**

## **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### 3. Fundamentação Teórica

As baixas de itens do Ativo Permanente podem ocorrer por diversas razões: roubo, obsolescência, depreciação/amortização/exautão (total ou parcial), venda etc. O trabalho trata não apenas das baixas que decorrem da venda de itens do Ativo Permanente, mas de todos os outros tipos de baixas, como os citados acima. No decorrer do trabalho é utilizado o termo *baixa* de itens do Ativo Permanente, quer para se referir a venda de itens do Ativo Permanente, quer para os outros tipos de baixas.

Como abordado na Seção 1.1 do Capítulo 1, duas são as formas tradicionais de evidenciar as baixas de ativos permanentes na DOAR. Para facilitar o entendimento é utilizado um exemplo numérico cujos valores subsidiam todos os exemplos mostrados neste capítulo.

Os dados numéricos a seguir expostos, serão utilizados no exame das diversas formas de evidenciação, na DOAR, das baixas decorrentes da venda de itens do AP, que serão apresentadas. Estas formas serão identificadas através de numeração seqüencial e serão chamadas de **Modelo 01**, **Modelo 02** etc. São apresentados, a seguir:

- O Balanço Patrimonial (BP) da *Cia. Exemplo*, em 31 de dezembro de 19X1 e em 31 de dezembro de 19X2.
- A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) deste período.
- Duas Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR's), ambas teoricamente corretas, mas com uma diferença entre si, exatamente no item que demonstra a baixa do item do AP.

| <b>CIA. EXEMPLO</b>                 |              |                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|-------------------------------------|--------------|
| <b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>          |              |                                     |              |
| <b>Em 31 de Dezembro de 19X1</b>    |              |                                     |              |
| <b>ATIVO CIRCULANTE</b>             |              | <b>PASSIVO CIRCULANTE</b>           |              |
| Caixa                               | 140          | Fornecedores                        | 1.690        |
| Estoques                            | 200          |                                     |              |
| <b>ATIVO REALIZÁVEL LONGO PRAZO</b> |              | <b>PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO</b> |              |
|                                     |              | Empréstimo Bancário                 | 150          |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>             |              | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>           |              |
| Terreno 1                           | 600          | Capital Social                      | 300          |
| Móveis e Utensílios                 | 1.500        | Lucros Acumulados                   | 150          |
| Deprec. Acumulada                   | (150)        |                                     |              |
| <b>ATIVO</b>                        | <b>2.290</b> | <b>PASSIVO</b>                      | <b>2.290</b> |

Observações referentes às movimentações ocorridas no exercício social de 19X2:

1. Aumento de Capital Social em moeda corrente: \$100.
2. Venda do Terreno 1 por \$ 1.000, recebidos no ato.
3. Compra do Terreno 2 por \$ 3.000 a prazo: \$ 1.500 classificados no PC e \$ 1.500 no PELP.
4. Sobre o empréstimo bancário não incidem encargos.
5. Reclassificação de \$ 50 do Empréstimo Bancário para o PC.

**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**  
**Exercício Findo em 31.12.X2.**

|   |              |
|---|--------------|
| 1. Venda de Mercadorias                       | 8.000        |
| 2. Custo das Mercadorias Vendidas             | 2.500        |
| <b>3. Lucro Operacional Bruto (1-2)</b>       | <b>5.500</b> |
| 4. Despesas Operacionais                      | 3.600        |
| <b>5. Resultado Operacional Líquido (3-4)</b> | <b>1.900</b> |
| 6. Receita Não Operacional                    | 1.000        |
| 7. Despesa Não Operacional                    | 600          |
| <b>8. Resultado Não Operacional (6-7)</b>     | <b>400</b>   |
| <b>9. Lucro Líquido do Exercício (5-8)</b>    | <b>2.300</b> |

**CIA. EXEMPLO**  
**BALANÇO PATRIMONIAL**  
**Em 31 de Dezembro de 19X2**

|                                     |              |                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|-------------------------------------|--------------|
| <b>ATIVO CIRCULANTE</b>             |              | <b>PASSIVO CIRCULANTE</b>           |              |
| Caixa                               | 480          | Fornecedores                        | 980          |
| Estoques                            | 2.300        | Empréstimo Bancário                 | 50           |
|                                     |              | Dividendos                          | 270          |
| <b>ATIVO REALIZÁVEL LONGO PRAZO</b> |              | Terreno a Pagar                     | 1.500        |
|                                     |              | <b>PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO</b> |              |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>             |              | Empréstimo Bancário                 | 100          |
| Terreno 1                           | 0            | Terreno a Pagar                     | 1.500        |
| Terreno 2                           | 3.000        | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>           |              |
| Móveis e Utensílios                 | 1.500        | Capital Social                      | 400          |
| Deprec. Acumulada                   | (300)        | Lucros Acumulados                   | 2.180        |
| <b>ATIVO</b>                        | <b>6.980</b> | <b>PASSIVO</b>                      | <b>6.980</b> |

## Modelo 01

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS****1. Lucro Líquido Ajustado**

|                                      |       |              |
|--------------------------------------|-------|--------------|
| Lucro Líquido de 19X2                | 2.300 |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período | 150   |              |
| (+)Despesas Não Operacionais         | 600   |              |
| <b>LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO</b>        |       | <b>3.050</b> |

**2. Aumento do Patrimônio Líquido**

|                           |  |     |
|---------------------------|--|-----|
| Aumento do Capital Social |  | 100 |
|---------------------------|--|-----|

|  |  |              |
|--|--|--------------|
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2)</b> |  | <b>3.150</b> |
|--|--|--------------|

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS****1. Redução do Patrimônio Líquido**

|                         |  |     |
|-------------------------|--|-----|
| Dividendos Distribuídos |  | 270 |
|-------------------------|--|-----|

**2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo**

|  |  |    |
|--|--|----|
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante |  | 50 |
|--|--|----|

**3. Aumento do Ativo Permanente**

|                                       |  |       |
|---------------------------------------|--|-------|
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente |  | 1.500 |
|---------------------------------------|--|-------|

|   |  |              |
|---|--|--------------|
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b> |  | <b>1.820</b> |
|---|--|--------------|

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330****IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X1       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

## Modelo 02

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS****1. Lucro Líquido Ajustado**

|                                      |              |              |
|--------------------------------------|--------------|--------------|
| Lucro Líquido de 19X2                | 2.300        |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período | 150          |              |
| (-)Resultado Não Operacional         | <u>(400)</u> |              |
| <b>LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO</b>        |              | <b>2.050</b> |

**2. Aumento do Patrimônio Líquido**

|                           |  |     |
|---------------------------|--|-----|
| Aumento do Capital Social |  | 100 |
|---------------------------|--|-----|

**3. Recursos de Terceiros**

|   |  |       |
|---|--|-------|
| Receita da Alienação de Itens do Ativo Permanente |  | 1.000 |
|---|--|-------|

|  |  |              |
|--|--|--------------|
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2+3)</b> |  | <b>3.150</b> |
|--|--|--------------|

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS****1. Redução do Patrimônio Líquido**

|                         |  |     |
|-------------------------|--|-----|
| Dividendos Distribuídos |  | 270 |
|-------------------------|--|-----|

**2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo**

|  |  |    |
|--|--|----|
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante |  | 50 |
|--|--|----|

**3. Aumento do Ativo Permanente**

|                                       |  |       |
|---------------------------------------|--|-------|
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente |  | 1.500 |
|---------------------------------------|--|-------|

|   |  |              |
|---|--|--------------|
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b> |  | <b>1.820</b> |
|---|--|--------------|

|  |  |              |
|--|--|--------------|
| <b>III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II)</b> |  | <b>1.330</b> |
|--|--|--------------|

**IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X1       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

Na primeira forma (**Modelo 01**), um dos ajustes do “resultado (lucro/prejuízo) líquido do exercício” é o valor contábil líquido <sup>2</sup> do item baixado, o que exclui do resultado um valor nele considerado mas que não afetou o Capital Circulante Líquido.

Na segunda forma (**Modelo 02**), o “resultado (lucro/prejuízo) líquido do exercício” é ajustado pelo “resultado (lucro/prejuízo) decorrente da baixa”. Como se observa, neste caso o ajuste do “resultado líquido do exercício” se dá não apenas pelo “valor contábil líquido” do item baixado, como também pela receita decorrente da baixa. Esta segunda forma exige a evidenciação da receita auferida na transação em outra parte das “Origens de Recursos” <sup>3</sup>.

A literatura consultada mostrou que diversos autores se posicionam pela primeira e outros pela segunda forma de apresentação. Todavia, a quase totalidade não justifica a posição assumida.

Autores como JACINTO E. <sup>4</sup>, JACINTO R. <sup>5</sup>, SCOTTI <sup>6</sup>, mostram a DOAR da primeira forma (**Modelo 01**). Já a grande maioria dos demais autores consultados mostra a DOAR da segunda forma (**Modelo 02**). Isso pode ser constatado em FRANCO H. <sup>7</sup>, MATARAZZO <sup>8</sup>, FRANCO A. <sup>9</sup>, IUDÍCIBUS e MARION <sup>10</sup> e em BRAGA <sup>11</sup>.

IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE <sup>12</sup>, são os únicos autores consultados que mostram as duas formas de apresentação. Citam a vantagem que o **Modelo 02** possui em relação ao **Modelo 01**: “mostrar qual foi o valor efetivo originado pelas operações normais da empresa, segregando os recursos de natureza esporádica e não operacional”. Enfatizam que esta forma deve ser adotada, mas não fazem qualquer comentário sobre o que são “operações normais da empresa” ou sobre o que são “operações de natureza esporádica e não operacional”.

A Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ao tratar especificamente da DOAR, no artigo 188, induz ao uso do **Modelo 02**. No inciso I deste artigo,

agrupa as origens de recursos em três blocos: (a) lucro do exercício, (b) realização do capital social e (c) recursos de terceiros. Neste último, dentre outros, estão os recursos oriundos da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado, ou seja “a receita da alienação”. Como a Lei é normativa e, no artigo 188, exemplificativa, não fornece as razões de induzir à adoção do **Modelo 02**.

A busca, quer na literatura nacional, quer na legislação, de elementos que justificassem a posição da Lei 6.404/76, não logrou sucesso.

O Decreto-lei n. 2.627, de 26 de novembro de 1940, que vigorava antes da *nova lei das sociedades por ações*, não obrigava e sequer mencionava a DOAR.

Posterior a ele, foram aprovadas inúmeras mudanças alcançando as então denominadas “companhias de capital aberto”. As mais significativas vieram com a Circular n. 179, de 11 de maio de 1972, para aprovar as “Normas Gerais de Auditoria e disciplinar os Princípios e Normas de Contabilidade, aplicáveis a empresas industriais e comerciais”. Foi baixada pelo Banco Central do Brasil e causou muito impacto, devido as suas mudanças em relação a legislação vigente no país. Todavia, a DOAR não foi contemplada no conjunto de mudanças introduzidas pela Circular n. 179/72.

VERTES <sup>13</sup>, em 1972, fala sobre DOAR, intitulado-a como Fluxo de Fundos, mas de toda a exposição sobre o assunto, não fez nenhuma específica sobre o tratamento das baixas de itens do Ativo Permanente.

Foram consultados todos os periódicos da Revista Brasileira de Contabilidade <sup>14</sup> e da Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul <sup>15</sup>, nos quais não havia artigo que contivesse elementos que justificassem a posição da Lei em relação as baixas de itens do AP.

Em virtude da pouca literatura existente no país que abordasse a DOAR e, mais especificamente, o tratamento a ser dado às baixas de *ativos*

*permanentes*, acredita-se que o legislador, ao elaborar a redação da Lei 6.404/76, tenha sofrido influência de práticas já existentes em outros países.

Tal influência, muito provavelmente, se deu através das grandes firmas de auditoria de origem norte-americana e inglesa, que nesta época já atuavam no país. Em 1978, já afirmava SÁ<sup>16</sup>: “Em nosso País não constituía norma, nem hábito, o uso da demonstração das origens e aplicações de recursos - foi copiada do modelo americano, onde se denomina ‘Statement of Applications of Funds’, ‘Changes in Financial Position’, ‘Flow of Funds’ e outras intitulações.”

A partir daí, a pesquisa se deslocou para o exame das normas norte-americanas sobre a elaboração e publicação da DOAR. A disponibilidade das normas norte-americanas, e não das inglesas, influenciou a escolha. A restrição básica às normas se deu, também, pela pouca disponibilidade de livros e periódicos, aliada à escassez de tempo para tradução.

Ao longo dos anos, duas organizações se sucederam no delineamento das normas nos Estados Unidos da América: o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) e o Financial Accounting Foundation, no qual atua o Financial Accounting Standards Board (FASB).

A atuação proeminente do AICPA se deu até 1973, em dois períodos marcantes, a saber:

- a) Até 1959, com a emissão dos Accounting Research Bulletins - ARB's pelo Committee on Accounting Procedure (51 ARB's foram emitidos) e com a emissão dos Accounting Terminology Bulletins - ATB's pelo Committee on Terminology (4 ATB's foram emitidos).
- b) De 1960 a meados de 1973, com a emissão das Opinions pela Accounting Principles Board (foram emitidas 31 Opinions) e com a emissão dos Statements, também pela Accounting Principles Board (foram emitidos 4 Statements).

A partir de 1973, o Financial Accounting Standards Board (FASB) recebeu a primazia de baixar as normas contábeis norte-americanas e o faz, basicamente, através dos Statements of Financial Accounting Standards (numerados seqüencialmente e vulgarmente conhecidos por FAS1, FAS2, FAS3 etc.).

Sobre a DOAR, três dispositivos normativos de importância merecem destaque. Um deles desobriga a divulgação da DOAR e torna obrigatória, ao invés dela, a publicação da Demonstração de Fluxo de Caixa. Trata-se do FAS95, emitido pelo FASB em novembro de 1987.

Os dois outros dispositivos remontam à época em que o AICPA era o responsável mór pela edição das normas contábeis norte-americanas. Ambos são Opinions (números 03 e 19), de responsabilidade da Accounting Principles Board (APB).

A Accounting Principles Board Opinion n. 03 (doravante denominada simplesmente de APB 03) foi emitida em outubro de 1963 com o nome de “The Statement of Source and Application of Funds”<sup>17</sup>.

A Accounting Principles Board Opinion n. 19 (doravante denominada simplesmente de APB 19) foi emitida em março de 1971, recebendo o nome de “Reporting Changes in Financial Position”<sup>18</sup>. Com a edição da APB 19 ficou revogada, em sua totalidade, a APB 03.

Quando da edição da APB 03, já era prática corrente a elaboração e divulgação da DOAR por parte das empresas norte-americanas<sup>19</sup>. Tanto que, em 1961, o AICPA patrocinou a edição de um estudo sobre o assunto que levou o título de “Cash flow’ analysis and the funds statement”, de autoria de Perry Mason<sup>20</sup>. Provavelmente, a importância e a repercussão do trabalho de MASON conduziram à edição da APB 03.

Para seu trabalho, MASON examinou uma amostra de 190 DOAR's extraída de 600 relatórios contábeis anuais de empresas industriais contidos na publicação *Accounting Trends and Techniques*, relativa ao ano de 1959<sup>21</sup>.

Foi um trabalho bastante amplo, envolvendo diversos pontos sobre esta demonstração, dentre eles a evidenciação das baixas de *ativos permanentes*. Ele concluiu que tais baixas vinham sendo evidenciadas de várias formas, como segue:

a) a receita da venda do AP como um item das “origens de recursos”, ajustando o “resultado líquido do exercício” pelo “resultado (lucro/prejuízo) decorrente da baixa”<sup>22</sup>. Esse modo de proceder é mostrado no **Modelo 02**.

b) a receita da venda do AP como uma compensação dos gastos com aquisição de novos permanentes (no campo das “aplicações de recursos”), ajustando o “resultado líquido do exercício” pelo “resultado (lucro/prejuízo) decorrente da baixa”<sup>23</sup>. Isso conduz a uma nova forma de apresentação denominado **Modelo 03** (apresentado no Anexo 01).

c) a receita da venda do AP, como um item autônomo das “origens de recursos”, devidamente ajustada do resultado líquido da venda de tal AP, surgindo a figura do “valor contábil líquido recuperado”. Nesse caso, no campo do “lucro líquido ajustado”, nenhum ajuste é feito por conta da operação de venda do AP<sup>24</sup>. Isso conduz a outra forma de apresentação denominada **Modelo 04** (apresentado no Anexo 02).

d) também como um item autônomo das “origens de recursos”, a evidenciação do valor contábil líquido do AP vendido, denominando-o de “valor contábil líquido recuperado”<sup>25</sup>. Isso conduz a forma de apresentação denominada **Modelo 05** (apresentado no Anexo 03).

A APB 03, incentivava muito a divulgação da DOAR e, no que diz respeito aos recursos provenientes das vendas de *ativos permanentes*, no seu *parágrafo 12* (como de praxe, tanto as normas emitidas pelo FASB, como as

emitidas pelo AICPA, são divididas em “*parágrafos*”) afirma que deveriam ser evidenciados e mostrados separadamente das aquisições de novos *ativos permanentes*. Apesar de não tornar a divulgação da DOAR obrigatória, a APB 03 foi muito aceita pela comunidade comercial norte-americana, o que resultou num grande número de empresas que começaram a apresentar a DOAR nos relatórios anuais destinados aos acionistas, como mostra o *parágrafo 01* da APB 19.

A abordagem da APB 19 requer o entendimento de alguns pontos específicos da DRE. Sobre DRE, dois dispositivos normativos de importância merecem destaque. Emitidos pelo AICPA, ambos são Opinions (números 09 e 30), de responsabilidade da Accounting Principles Board (APB).

A Accounting Principles Board Opinion n. 09 (doravante denominada simplesmente de APB 09), emitida em dezembro de 1966, recebe o nome de “Reporting the Results of Operations”<sup>26</sup>.

A Accounting Principles Board Opinion n. 30 (doravante denominada simplesmente de APB 30), emitida em junho de 1973, recebe o nome de “Reporting the Results of Operations - Reporting the Effects of Disposal of a Segment of a Business, and Extraordinary, Unusual and Infrequently Occuring Events and Transactions”<sup>27</sup>.

A APB 09 recomenda incluir na DRE “itens extraordinários”, mostrando-os separadamente dos resultados das operações normais. No *parágrafo 21*, estabelece critérios para considerar um evento como extraordinário, o qual deverá: (a) ser de característica diversa da atividade típica da empresa (não usual); (b) ser infreqüente, ou, em outras palavras, que não seja esperado se repetir com freqüência.

São exemplos citados pela APB 09, considerando que cada caso atende aos critérios acima e que o efeito do evento seja de montante relevante: (a) venda/abandono de uma empresa ou um segmento dela; (b) venda de um

investimento adquirido sem intenção de revenda; (c) baixa de *goodwill* em virtude de eventos un usuais ou de desenvolvimento ocorrido no período; (d) condenação/desapropriação de propriedades; (e) significativa desvalorização de moeda estrangeira.

A forma esquemática da DRE, estabelecida pelos norte-americanos na APB 09, seria assim:

### **Demonstração do Resultado do Exercício**

#### **De acordo com a APB 09**

- 1 Receitas das Operações Normais
- 2 Despesas das Operações Normais
- 3 **Resultado das Operações Normais (1-2)**
- 4 Receitas Extraordinárias
- 5 Despesas Extraordinárias
- 6 **Resultados das Operações Extraordinárias (4-5)**
- 7 **Resultado Líquido do Exercício (3+6)**

As práticas de evidenciação contábil nos anos seguintes ao da emissão da APB 09, mostraram a existência de dificuldade de interpretação dos critérios para identificar um item como extraordinário, tal como afirma o *parágrafo 02* da APB 30. Em virtude dessas dificuldades é que foi publicada, em junho de 1973, a APB 30.

De acordo com o seu *parágrafo 08*, ganhos e perdas na venda de um segmento de uma empresa (parte de uma fábrica, uma determinada linha de produção etc.), assim como os resultados desse segmento, mesmo a partir da decisão de vendê-lo, apesar da natureza não usual e infreqüente, passam a não ser considerados como itens extraordinários. Portanto, a “descontinuidade de um segmento” deve ser divulgada, na DRE, separadamente dos itens normais e dos itens extraordinários.

O *parágrafo 19*, afirma que um evento deve ser presumido como sendo oriundo de uma atividade comum e usual da entidade, a menos que clara evidência dê suporte para que sua classificação seja de “extraordinária”.

Nos *parágrafos 20, 21 e 22*, são definidos como extraordinários, os eventos de natureza não usual e infreqüentes em sua ocorrência, exigindo o atendimento de ambos os critérios:

- (a) **Natureza Não Usual:** o evento deve possuir um alto grau de anormalidade, ser claramente não relacionado (ou incidentalmente relacionado) com as atividades comuns e típicas da entidade, levando em consideração o ambiente no qual a entidade opera. A natureza não usual não é estabelecida pelo fato do evento ocorrer fora do controle da administração.
- (b) **Infreqüência de Ocorrência:** um evento é considerado de ocorrência infreqüente quando, racionalmente, espera-se que não se repita num futuro previsível. Neste caso, para determinar a probabilidade de repetição, também deve-se levar em conta o ambiente no qual a entidade opera e a ocorrência passada do evento.

No *parágrafo 23*, a APB 30 exemplifica seis casos de ganhos e perdas que **não devem** ser mostrados como “itens extraordinários” pois são usuais em sua natureza ou se espera venham a se repetir em conseqüência das atividades normais da empresa: (a) baixa (parcial/total) de duplicatas a receber, estoques, equipamento arrendado a outros, gastos com pesquisa e desenvolvimento, e outros intangíveis; (b) ganhos/perdas da conversão de moeda estrangeira, incluindo aqueles relacionados a grandes desvalorizações ou valorizações; (c) ganhos e perdas na venda de um segmento de um negócio; (d) outros ganhos ou perdas decorrentes da venda ou abandono de propriedades, fábricas ou equipamentos usados no negócio; (e) efeitos de uma greve, incluindo aqueles em que os prejudicados são os concorrentes e os grandes fornecedores;

(f) ajustes decorrentes da adoção do regime de competência em contratos de longo prazo.

No final do *parágrafo 23*, a APB 30 abre a possibilidade de enquadrar como “extraordinários” eventos que, a princípio, seriam considerados como normais (não extraordinários). Isso ocorreria se esses eventos fossem resultado direto de um outro “grande evento” que seja considerado como extraordinário. Como exemplo de tais “grandes eventos” a APB 30 cita: terremotos, desapropriação, proibições decorrentes de alterações na legislação.

A nova forma esquemática da DRE, estabelecida através da APB 30, ficaria assim:

### **Demonstração do Resultado do Exercício**

#### **De acordo com a APB 30**

- 1 Receitas das Operações Normais
- 2 Despesas das Operações Normais
- 3 **Resultado das Operações Normais (1-2)**
- 4 Resultado das Operações do Segmento Descontinuado
- 5 Resultado da Baixa dos Ativos do Segmento Descontinuado
- 6 **Resultado do Segmento Descontinuado (4+5)**
- 7 Receitas Extraordinárias
- 8 Despesas Extraordinárias
- 9 **Resultado das Operações Extraordinárias (7-8)**
- 10 **Resultado Líquido do Exercício (3+6+9)**

A APB 19, editada em março de 1971, obrigou a divulgação da DOAR (o que não era exigido pela APB 03), para complementar a DRE e o BP, estabelecendo normas quanto a forma e conteúdo daquela demonstração.

Quanto à forma da DOAR, o *parágrafo 10* da APB 19 determinava que o “CCL oriundo das operações normais” deveria ser evidenciado separadamente do “CCL oriundo dos eventos extraordinários”, mantendo-se assim, uma correlação entre estruturação formal da DRE e estruturação formal da DOAR.

Essa estrutura continuou a vigorar após a edição da APB 30. Todavia, com um nível a mais: o relativo ao “CCL decorrente do segmento descontinuado”. A razão é simples: na DRE, o resultado (lucro/prejuízo) da “descontinuidade de um segmento” ficou separado dos “resultados extraordinários”.

Assim, já considerando a influência da APB 30 na APB 19, a DOAR deverá começar com o resultado das operações normais, ajustando-se este resultado (acrescentar/deduzir) com os itens que, nele incluídos, não afetaram o CCL.

Após, deve ser mostrado o resultado decorrente das operações relacionadas com o segmento descontinuado, igualmente ajustado dos itens que, nele incluídos, não afetaram o CCL.

Por fim, deve ser mostrado o resultado decorrente dos eventos extraordinários, também ajustado dos itens que, incluídos em tal resultado, não afetaram o CCL.

Para exemplificar o previsto na APB 19 com os valores utilizados no início do Capítulo, há que se considerar o “Terreno 1” (vendido em 19X2) como um investimento adquirido sem intenção de revenda. Surge, assim, a DRE mostrada no Anexo 04.

Em função disso, é apresentada a DOAR do **Modelo 06** (mostrada no Anexo 05).

A APB 19 ainda mostra um procedimento alternativo aceitável, que dá o mesmo resultado. Começar com a receita total das operações normais que afetou o CCL durante o período e deduzir as despesas que também o afetaram. Fazer da mesma forma com as receitas relacionadas com o segmento descontinuado e com os itens extraordinários, devidamente deduzidas das despesas que não afetaram o CCL. Esta alternativa é mostrada no **Modelo 07** (apresentado no Anexo 06).

Como pode ser observado, a evidenciação, na DOAR, das baixas de ativos permanentes está atrelada a como tal baixa foi considerada: se como uma operação normal, se como um evento extraordinário etc. Assim, o próximo Capítulo passa a discutir a questão.

## **CAPÍTULO IV**

### **DISCUSSÃO**

#### 4. Discussão

Como foi visto no capítulo anterior, os norte-americanos classificam os eventos que não se enquadram como decorrentes da operação normal em “extraordinários” ou “pertencentes ao segmento descontinuado”. Para um evento ser considerado como extraordinário deve atender a dois critérios: (a) Não Usualidade; (b) Infreqüência.

Em vista disso, procuraram-se definições similares aceitas e aplicadas aqui no Brasil.

STEINSTRASSER <sup>28</sup>, em 1971, definia receitas/despesas “Extraordinárias” como sendo aquelas decorrentes de transações efetivadas esporadicamente ou que não revelam identidade com o objetivo específico do ramo de atividade da empresa. Cita como exemplos: (a) receita com juros de compradores; (b) custos referentes a descontos por antecipação de recebimentos; (c) prejuízos com sinistros; (d) provisões para depreciação com características de exceção; (e) resultado das vendas de componentes do ativo imobilizado; e (f) outros semelhantes.

VERTES <sup>29</sup>, em 1972, usava o termo “Extraoperacionais” para os resultados originados de operações secundárias, que não representam o objetivo principal da entidade. Exemplos citados pelo autor: (a) juros de empréstimos a longo prazo; (b) venda de valores mobiliários; (c) venda de imobilizações usadas; (d) aluguéis recebidos; (e) imposto predial do imóvel alugado a terceiros; e (f) outros.

Já KOLIVER <sup>30</sup>, em 1973, definia como “Resultado Não Operacional”, o resultado derivado de fatos ou atividades que não dizem respeito aos objetivos

da empresa. Segundo ele, os resultados não operacionais nem sempre são da mesma natureza e, por isso, os dividiu em duas categorias distintas:

“Extra-Operacionais” - são os resultados não relacionados com as atividades fins da empresa, mas de caráter constante. Exemplos por ele citados: (a) custos e receitas gerados por um imóvel que a empresa aluga; (b) recebimento de ações por reavaliações de ativos; (c) dividendos recebidos; e (d) outros.

“Extraordinários” - igualmente desligados das atividades fins da empresa mas de caráter eventual, aleatório. Exemplos: (a) custos relativos a sinistros; (b) resultado na venda de bens patrimoniais; (c) seguros recebidos; e (d) outros.

A Lei 6.404/76, na verdade, não fornece detalhes sobre o assunto, somente mencionando, no seu artigo n. 187, que após o resultado operacional devem aparecer “as receitas e despesas não operacionais”.

IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE <sup>31</sup>, no capítulo em que tratam de “Resultados Não Operacionais” (Capítulo 27), basicamente restringem seu entendimento ao preconizado pelas autoridades fiscais (imposto de renda), não aprofundando qualquer discussão que permita classificar uma operação como “não operacional”. Citam que resultados não operacionais, são os resultados nas baixas ou alienações de Investimentos, de Ativo Imobilizado ou Ativo Diferido.

Após a Lei 6.404/76 entrar em vigor, foi publicado o Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que alterou a legislação do Imposto de Renda em virtude da *nova lei das SA's*. Não definiu, somente exemplificou os eventos que seriam classificados como Resultado Não Operacional para fins de cálculo do imposto de renda. De acordo com o Decreto-lei, se enquadrariam nesta classificação, dentre outros, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do Ativo Permanente. Para fins fiscais, a classificação desses resultados como Não Operacionais é válida ainda hoje e a

grande maioria dos autores consultados a adota sem ressaltar tratar-se de uma posição oriunda da legislação fiscal. Isso pode ser constatado em ASSAF NETO <sup>32</sup>, GONÇALVES e BAPTISTA <sup>33</sup>, IUDÍCIBUS e MARION <sup>34</sup>, FAVERO et al <sup>35</sup> e BRAGA R. <sup>36</sup>.

Pode-se perceber que as normas e os exemplos da literatura brasileira possuem diferenças em relação às normas e aos exemplos da literatura norte-americana.

Segundo as normas brasileiras, especificamente no que se refere a baixa de *ativos permanentes* em geral, o resultado obtido dessa venda é considerado Não Operacional, independentemente dos motivos e da forma como são vendidos.

Já as normas norte-americanas são um pouco mais específicas, sendo que todos os eventos deverão ser considerados oriundos da atividade comum e usual da empresa, exceto quando este evento ocorra de forma tal que atenda aos critérios de itens extraordinários ou decorra da descontinuidade de uma empresa ou parte dela. Sendo assim, segundo os norte-americanos, o resultado da venda de um item do Ativo Permanente pode estar incluído em qualquer uma das três classificações: (a) Resultado das Operações Normais; (b) Resultado do Segmento Descontinuado; e (c) Resultado das Operações Extraordinárias.

Nenhuma empresa adquire um permanente com intenção de vendê-lo (daí sua classificação no AP) mas, também, não espera que esse bem dure para sempre.

As baixas de *ativos permanentes* se dão por diversos motivos e, se fossem evidenciadas nas demonstrações contábeis de acordo com a natureza de sua ocorrência, tais demonstrações seriam de utilidade informativa muito maior.

A posição deste trabalho é de que o resultado oriundo das baixas de permanentes receba uma das duas classificações: (a) operacional; (b) não operacional.

São considerados resultados não operacionais os decorrentes de eventos que sejam simultaneamente “não usuais” e “infreqüentes”. Isto significa que o evento deve ser claramente não relacionado com as atividades comuns e típicas da empresa, ao mesmo tempo que não se espera sua repetição num futuro previsível. Por exclusão, os demais resultados são classificados como operacionais.

Cada caso deve ser analisado, considerando que cada empresa possui suas próprias características como tipo, objeto de suas operações, linhas de produtos, políticas operacionais, meio ambiente no qual opera etc. Por isso, um evento que não seja esperado por uma empresa pode ser esperado por outra, um evento pode não fazer parte da operação normal de uma empresa como pode ser considerado absolutamente normal para outro tipo de empresa.

Como exemplo da baixa de um Ativo Permanente, em que o resultado desta baixa seja classificado como operacional, pode-se citar a venda de um imobilizado utilizado na operação do negócio da empresa. Esta venda pode ocorrer porque o bem já não funciona com sua capacidade total, foi ultrapassado por um outro equipamento mais sofisticado ou foi sucateado em decorrência do uso. Normalmente a administração da empresa prevê e planeja uma renovação do seu imobilizado, seja por motivos de sucateamento por uso, obsolescência em virtude do crescimento tecnológico exigido para que sua empresa se mantenha competitiva no mercado etc. Enfim, a venda de imobilizados pelos motivos expostos acima é esperada pela administração da empresa, intrinsecamente relacionados com as atividades comuns e típicas da empresa. Por estas razões, o resultado de tal baixa faz parte da operação normal do negócio e deve ser classificado como “Operacional”.

Assim como a venda de itens do Ativo Permanente pode se dar por um motivo ligado com suas atividades e que seja esperado, ou pelo menos que se presuma a sua ocorrência, pode ocorrer também por um motivo que além de não

ser esperado, seja completamente diverso da operação normal da empresa. Como exemplos de motivos não esperados e distintos da atividade normal da empresa pode-se destacar: (a) calamidades como terremotos, vendavais, enchentes, incêndios e outras; (b) decisão de encerramento das atividades de uma empresa ou apenas uma parte dela; (c) desapropriação; (d) proibição decorrente de uma nova legislação; (e) ou qualquer outra contingência que não seja esperada e não faça parte da operação normal da empresa .

Analisado cada caso e levandas em conta as particularidades de cada empresa, a baixa de um item do Ativo Permanente, pode ser classificada como “Operacional” ou como “Não operacional”.

Para exemplificar o exposto acima, são apresentados a seguir:

- O Balanço Patrimonial da *Cia. Solução*, em 31 de dezembro de 19X1 e em 31 de dezembro de 19X2.
- A Demonstração do Resultado do Exercício deste período.
- A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, sugerida como sendo a que mais se adapta às movimentações ocorridas no período.

| <b>CIA. SOLUÇÃO</b>                 |              |                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|-------------------------------------|--------------|
| <b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>          |              |                                     |              |
| <b>Em 31 de Dezembro de 19X1</b>    |              |                                     |              |
| <b>ATIVO CIRCULANTE</b>             |              | <b>PASSIVO CIRCULANTE</b>           |              |
| Caixa                               | 140          | Fornecedores                        | 1.690        |
| Estoques                            | 200          |                                     |              |
| <b>ATIVO REALIZÁVEL LONGO PRAZO</b> |              | <b>PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO</b> |              |
|                                     |              | Empréstimo Bancário                 | 150          |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>             |              | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>           |              |
| Terreno 1                           | 600          | Capital Social                      | 300          |
| Móveis e Utensílios                 | 1.500        | Lucros Acumulados                   | 150          |
| Deprec. Acumulada                   | (150)        |                                     |              |
| <b>ATIVO</b>                        | <b>2.290</b> | <b>PASSIVO</b>                      | <b>2.290</b> |

Observações referentes às movimentações ocorridas durante o exercício social de 19X2:

1. Aumento do Capital Social em moeda corrente: \$ 100.
2. Venda do Terreno 1 por \$ 1.000, recebidos no ato. Esse terreno tinha sido adquirido para futura expansão da empresa. Uma decisão da administração, contrária à expansão, fez com que o terreno fosse vendido.
3. Compra do Terreno 2 por \$ 3.000 a prazo: \$ 1.500 classificados no PC e \$ 1.500 no PELP.
4. Sobre o Empréstimo Bancário não incidem encargos.
5. Reclassificação de \$ 50 do Empréstimo Bancário para o PC.
6. Foram vendidas mesas e cadeiras, classificadas na conta Móveis e Utensílios, para que se pudessem adquirir mesas e cadeiras novas e mais adequadas ao espaço físico existente. A venda ocorreu no último dia de 19X2.

**CIA. SOLUÇÃO**  
**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**  
**Exercício Findo em 31.12.X2.**

|   |              |
|---|--------------|
| 1. Venda de Mercadorias                           | 8.000        |
| 2. Custo das Mercadorias Vendidas                 | 2.500        |
| 3. Lucro Operacional Bruto (1-2)                  | 5.500        |
| 4. Despesas Operacionais                          | 3.600        |
| 5. Receita da Venda de Móveis e Utensílios        | 700          |
| 6. Custo dos Móveis e Utensílios Vendidos         | 400          |
| <b>7. Resultado Operacional Líquido (3-4+5-6)</b> | <b>2.200</b> |
| 8. Receita Não Operacional                        | 950          |
| 9. Despesa Não Operacional                        | 600          |
| <b>10. Resultado Não Operacional (8-9)</b>        | <b>350</b>   |
| <b>11. Lucro Líquido do Exercício (7+10)</b>      | <b>2.550</b> |

**CIA. SOLUÇÃO**  
**BALANÇO PATRIMONIAL**  
**Em 31 de Dezembro de 19X2**

|                                     |              |                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|-------------------------------------|--------------|
| <b>ATIVO CIRCULANTE</b>             |              | <b>PASSIVO CIRCULANTE</b>           |              |
| Caixa                               | 430          | Fornecedores                        | 980          |
| Estoques                            | 2.300        | Empréstimo Bancário                 | 50           |
| Contas a Receber                    | 700          | Dividendos                          | 270          |
|                                     |              | Terreno a Pagar                     | 1.500        |
| <b>ATIVO REALIZÁVEL LONGO PRAZO</b> |              | <b>PASSIVO EXIGÍVEL LONGO PRAZO</b> |              |
| <b>ATIVO PERMANENTE</b>             |              | Empréstimo Bancário                 | 100          |
| Terreno 1                           | 0            | Terreno a Pagar                     | 1.500        |
| Terreno 2                           | 3.000        | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>           |              |
| Móveis e Utensílios                 | 1.000        | Capital Social                      | 400          |
| Deprec. Acumulada                   | (200)        | Lucros Acumulados                   | 2.430        |
| <b>ATIVO</b>                        | <b>7.230</b> | <b>PASSIVO</b>                      | <b>7.230</b> |

O exemplo mostrado acima conduz à forma de apresentar a DOAR, que melhor demonstra as movimentações ocorridas durante o período. O “resultado (lucro/prejuízo) líquido do exercício” é ajustado pelo resultado não operacional decorrente da baixa do AP, ao mesmo tempo em que o valor total gerado por essa transação não operacional é registrado como uma origem.

Levando em consideração o estudo realizado neste trabalho, considera-se a DOAR apresentada no **Modelo 08**, mostrada a seguir, a que de forma mais adequada evidencia a baixa de itens do Ativo Permanente, porque ela mostra qual foi o valor efetivo originado pelas operações normais da empresa, separando os recursos de natureza não operacional.

## Modelo 08

**CIA. SOLUÇÃO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS**

|   |                  |
|---|------------------|
| <b>1. Lucro Líquido Ajustado</b>                  |                  |
| Lucro Líquido de 19X2                             | 2.550            |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período              | 150              |
| (+)Custo dos Móveis e Utensílios Baixados         | 400              |
| (-)Resultado Não Operacional                      | (350)            |
| <b>RECURSOS DAS "OPERAÇÕES NORMAIS"</b>           | <b>2.750</b>     |
| <br>  |                  |
| <b>2. Aumento do Patrimônio Líquido</b>           |                  |
| Aumento do Capital Social                         | 100              |
| <br>  |                  |
| <b>3. Recursos de Terceiros</b>                   |                  |
| Receita da Alienação de Itens do Ativo Permanente | 950              |
| <br><b>Total das Origens de Recursos (1+2+3)</b>  | <br><b>3.800</b> |

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS**

|   |                  |
|---|------------------|
| <b>1. Redução do Patrimônio Líquido</b>             |                  |
| Dividendos Distribuídos                             | 270              |
| <br>  |                  |
| <b>2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo</b> |                  |
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante  | 50               |
| <br>  |                  |
| <b>3. Aumento do Ativo Permanente</b>               |                  |
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente               | 1.500            |
| <br><b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b> | <br><b>1.820</b> |

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.980****IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X1       | 31.12.X2   | Variação     |
|----------------------|----------------|------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 3.430      | 3.090        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800      | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>630</b> | <b>1.980</b> |

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

## **5. Conclusões e Sugestões**

### **5.1. Conclusões**

Esta pesquisa objetivou sugerir a forma mais adequada de evidenciar a baixa de itens do Ativo Permanente na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e discutir o que seriam atividades operacionais e atividades não operacionais. Mostrou, ainda, formas alternativas de evidenciar tais baixas naquela demonstração.

Pelo estudo realizado, concluiu-se que o resultado oriundo das baixas de ativos permanentes deve ser classificado como “não operacional” ou como “operacional”. Foi definido “resultado não operacional” como aquele decorrente de eventos que sejam simultaneamente “não usuais”, isto é, que não sejam relacionados com as atividades comuns e típicas da empresa, e “infreqüentes”, isto é, que não sejam esperados num futuro previsível. Os demais resultados, foram definidos como operacionais.

As definições acima indicam que a forma de DOAR mais adequada é aquela onde os recursos originados pelos “resultados operacionais” são evidenciados separadamente dos recursos originados pelos “resultados não operacionais”.

Tal conclusão conduz aos seguintes procedimentos, quando da elaboração da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: (a) se uma baixa de um permanente for considerada “não operacional”, seu resultado líquido é expurgado do lucro líquido do exercício por meio de ajuste e eventual receita da operação, se afetou o Capital Circulante Líquido, é registrada como uma “origem de recursos” distinta daquela oriunda das “operações normais”;

(b) se uma baixa for considerada “operacional”, apenas ocorre o ajuste do lucro líquido do exercício pelo valor contábil líquido do permanente baixado.

Tais procedimentos permitem, de forma clara, evidenciar qual o montante de capital circulante líquido gerado pelas atividades operacionais e qual o montante de capital circulante líquido gerado por atividades não operacionais.

## **5.2. Sugestões**

O desenvolvimento desse trabalho indica que algumas questões podem ser melhor exploradas em futuras pesquisas, tais como:

a) realização de uma pesquisa com maior grau de detalhamento, com o objetivo de confirmar a posição assumida neste trabalho, no que se refere à evidenciação das baixas de itens do AP na DRE;

b) fazer um estudo comparativo entre a DRE e a DOAR, tendo em vista que as informações contidas nestas demonstrações, se complementam;

c) pesquisar junto a usuários de Demonstrações Contábeis, suas opiniões sobre a utilidade das informações contidas na DRE e na DOAR, tal como hoje elaboradas.

**ANEXOS**

## ANEXO 1

## Modelo 03

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS****1. Lucro Líquido Ajustado**

|                                      |                   |              |
|--------------------------------------|-------------------|--------------|
| Lucro Líquido de 19X2                | 2.300             |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período | 150               |              |
| (-)Resultado Não Operacional         | (400)             |              |
| <b>LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO</b>        | <u>          </u> | <b>2.050</b> |

**2. Aumento do Patrimônio Líquido**

|                           |  |     |
|---------------------------|--|-----|
| Aumento do Capital Social |  | 100 |
|---------------------------|--|-----|

|  |  |              |
|--|--|--------------|
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2)</b> |  | <b>2.150</b> |
|--|--|--------------|

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS****1. Redução do Patrimônio Líquido**

|                         |  |     |
|-------------------------|--|-----|
| Dividendos Distribuídos |  | 270 |
|-------------------------|--|-----|

**2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo**

|  |  |    |
|--|--|----|
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante |  | 50 |
|--|--|----|

**3. Aumento Líquido do Ativo Permanente**

|  |         |     |
|--|---------|-----|
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente                | 1.500   |     |
| (-)Receita na Alienação de Itens do Ativo Permanente | (1.000) | 500 |

|   |  |            |
|---|--|------------|
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b> |  | <b>820</b> |
|---|--|------------|

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330****IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X1       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

## ANEXO 2

## Modelo 04

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS**

|   |  |              |              |
|---|--|--------------|--------------|
| <b>1. Lucro Líquido Ajustado</b>                  |  |              |              |
| Lucro Líquido de 19X2                             |  | 2.300        |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período              |  | 150          |              |
| <b>LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO</b>                     |  | <b>2.450</b> | <b>2.450</b> |
| <b>2. Aumento do Patrimônio Líquido</b>           |  |              |              |
| Aumento do Capital Social                         |  |              | 100          |
| <b>3. Recursos de Terceiros</b>                   |  |              |              |
| Receita da Alienação de Itens do Ativo Permanente |  | 1000         |              |
| (-)Resultado Não Operacional                      |  | (400)        |              |
| <b>VALOR CONTÁBIL LÍQUIDO RECUPERADO</b>          |  | <b>600</b>   | <b>600</b>   |
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2+3)</b>      |  |              | <b>3.150</b> |

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS**

|   |  |  |              |
|---|--|--|--------------|
| <b>1. Redução do Patrimônio Líquido</b>             |  |  |              |
| Dividendos Distribuídos                             |  |  | 270          |
| <b>2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo</b> |  |  |              |
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante  |  |  | 50           |
| <b>3. Aumento do Ativo Permanente</b>               |  |  |              |
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente               |  |  | 1.500        |
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b>     |  |  | <b>1.820</b> |

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330****IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X2       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L.(AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

## ANEXO 3

## Modelo 05

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS**

|  |                   |              |
|--|-------------------|--------------|
| <b>1. Lucro Líquido Ajustado</b>             |                   |              |
| Lucro Líquido de 19X2                        | 2.300             |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período         | -150              |              |
| <b>LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO</b>                | <u>          </u> | <b>2.450</b> |
| <b>2. Aumento do Patrimônio Líquido</b>      |                   |              |
| Aumento do Capital Social                    |                   | 100          |
| <b>3. Recursos de Terceiros</b>              |                   |              |
| Valor Contábil Líquido Recuperado            |                   | 600          |
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2+3)</b> |                   | <b>3.150</b> |

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS**

|   |  |              |
|---|--|--------------|
| <b>1. Redução do Patrimônio Líquido</b>             |  |              |
| Dividendos Distribuídos                             |  | 270          |
| <b>2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo</b> |  |              |
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante  |  | 50           |
| <b>3. Aumento do Ativo Permanente</b>               |  |              |
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente               |  | 1.500        |
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b>     |  | <b>1.820</b> |

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330**

**IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X1       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

**ANEXO 4**

**CIA. EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**  
**Exercício Findo em 31.12.X2.**

|   |              |
|---|--------------|
| <b>1. Receita das Operações Normais</b>                 | <b>8.000</b> |
| 2. Custo das Mercadorias Vendidas                       | 2.500        |
| 3. Despesas das Operações Normais                       | 3.600        |
| <b>4. Despesas das Operações Normais (2+3)</b>          | <b>6.100</b> |
| <b>5. Resultado das Operações Normais (1-4)</b>         | <b>1.900</b> |
| 6. Receitas Extraordinárias                             | 1.000        |
| 7. Despesas Extraordinárias                             | 600          |
| <b>8. Resultado das Operações Extraordinárias (6-7)</b> | <b>400</b>   |
| <b>9. Lucro Líquido do Exercício (5+8)</b>              | <b>2.300</b> |

## ANEXO 5

## Modelo 06

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS****1. Resultado das Operações Normais, Ajustado**

|  |              |              |
|--|--------------|--------------|
| Lucro das Operações Normais de 19X2          | 1.900        |              |
| (+)Despesa c/ Depreciação do Período         | 150          |              |
| <b>LUCRO DAS OPERAÇÕES NORMAIS, AJUSTADO</b> | <b>2.050</b> | <b>2.050</b> |

**2. Resultado dos Itens Extraordinários, Ajustado**

|  |              |              |
|--|--------------|--------------|
| Lucro dos Itens Extraordinários de 19X2                | 400          |              |
| (+)Despesas dos Itens Extraordinários Não Operacionais | 600          |              |
| <b>RESULTADO DOS ITENS EXTRAORD., AJUSTADO</b>         | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> |

**3. Aumento do Patrimônio Líquido**

|                           |  |     |
|---------------------------|--|-----|
| Aumento do Capital Social |  | 100 |
|---------------------------|--|-----|

**Total das Origens de Recursos (1+2+3) 3.150**

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS****1. Redução do Patrimônio Líquido**

|                         |  |     |
|-------------------------|--|-----|
| Dividendos Distribuídos |  | 270 |
|-------------------------|--|-----|

**2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo**

|  |  |    |
|--|--|----|
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante |  | 50 |
|--|--|----|

**3. Aumento do Ativo Permanente**

|                                       |  |       |
|---------------------------------------|--|-------|
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente |  | 1.500 |
|---------------------------------------|--|-------|

**Total das Aplicações de Recursos (1+2+3) 1.820**

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330**

**IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X2       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

## ANEXO 6

## Modelo 07

**CIA EXEMPLO**  
**DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**  
**Exercício Findo em 31.12.X2**

**I. ORIGENS DE RECURSOS**

|   |  |              |              |
|---|--|--------------|--------------|
| <b>1. Capital de Giro Proveniente de Operações Normais</b>      |  |              |              |
| Venda de Mercadorias  |  | 8.000        |              |
| (-)Custo das Mercadorias Vendidas                               |  | 2.500        |              |
| (-)Despesas Operacionais  |  | 3.450        |              |
| <b>CAP GIRO DAS OPERAÇÕES NORMAIS</b>                           |  | <b>2.050</b> | <b>2.050</b> |
| <b>2. Capital de Giro Proveniente dos Itens Extraordinários</b> |  |              |              |
| Receita Não Operacional Venda de Imobilizado                    |  | 1.000        |              |
| <b>CAP GIRO DOS ITENS EXTRAORDINÁRIOS</b>                       |  | <b>1.000</b> | <b>1.000</b> |
| <b>3. Aumento do Patrimônio Líquido</b>                         |  |              |              |
| Aumento do Capital Social                                       |  |              | 100          |
| <b>Total das Origens de Recursos (1+2+3)</b>                    |  |              | <b>3.150</b> |

**II. APLICAÇÕES DE RECURSOS**

|   |  |  |              |
|---|--|--|--------------|
| <b>1. Redução do Patrimônio Líquido</b>             |  |  |              |
| Dividendos Distribuídos                             |  |  | 270          |
| <b>2. Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo</b> |  |  |              |
| Reclassificação de Dívidas p/ o Passivo Circulante  |  |  | 50           |
| <b>3. Aumento do Ativo Permanente</b>               |  |  |              |
| Aquisição de Bens do Ativo Permanente               |  |  | 1.500        |
| <b>Total das Aplicações de Recursos (1+2+3)</b>     |  |  | <b>1.820</b> |

**III. AUMENTO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (I-II) 1.330****IV. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (C.C.L.)**

|                      | 31.12.X2       | 31.12.X2    | Variação     |
|----------------------|----------------|-------------|--------------|
| Ativo Circulante     | 340            | 2.780       | 2.440        |
| Passivo Circulante   | 1.690          | 2.800       | 1.110        |
| <b>C.C.L (AC-PC)</b> | <b>(1.350)</b> | <b>(20)</b> | <b>1.330</b> |

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**Notas de Rodapé**

### Referências Bibliográficas - Notas de Rodapé

- <sup>1</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo; Atlas, 1990. p. 531.
- <sup>2</sup> Valor contábil líquido é o custo corrigido monetariamente, menos a depreciação acumulada até a data da baixa.
- <sup>3</sup> Naturalmente o texto está supondo que houve receita, e que toda a receita tenha sido auferida a vista ou a curto prazo. Caso parte da receita tenha gerado um direito no Ativo Realizável a Longo Prazo, esta parte não será mostrada, por não ter afetado o Capital de Giro Líquido.
- <sup>4</sup> JACINTO, Eduardo. **Contabilidade: modernas técnicas e informática**. 4. ed. São Paulo: Brasiliense, 19\_\_ . p. 39.
- <sup>5</sup> JACINTO, Roque. **Conheça a sua empresa**. Vol. 3. São Paulo: Fol, 19\_\_ . p. 164.
- <sup>6</sup> SCOTTI, Nivaldo José Castilhos. A importância da escrituração contábil. **Revista do Conselho Regional do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre**, v. 15, p. 12-18, jan./jun. 1986.
- <sup>7</sup> FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 153, 384.
- <sup>8</sup> MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 52.
- <sup>9</sup> FRANCO, Ademar. **Aspectos fiscais do balanço: de acordo com a nova lei das S.A.** São Paulo: Atlas, 1978. p. 215.
- <sup>10</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 203.

- <sup>11</sup> BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira.** São Paulo: Atlas, 1989. p. 60.
- <sup>12</sup> IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, p. 574-575.
- <sup>13</sup> VERTES, Alexandre. **Estrutura análise e interpretação de balanços.** Porto Alegre: Unisinos, 1972. p. 53-95.
- <sup>14</sup> REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1971- .
- <sup>15</sup> REVISTA DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grando do Sul, 1972 -.
- <sup>16</sup> SÁ, Antônio Lopes de. **Aspectos contábeis da nova lei das S.A.: interpretação e análise.** São Paulo: Atlas, 1978. p. 167.
- <sup>17</sup> Uma tradução literal pode ser “Demonstração das Origens e Aplicações de Fundos”.
- <sup>18</sup> Uma tradução literal pode ser “Divulgando Alterações na Posição Financeira”.
- <sup>19</sup> Ao longo do trabalho optou-se por designar de DOAR a demonstração abordada, quer pela APB 03, quer pela APB 19, como meio de facilitar a leitura.
- <sup>20</sup> MASON, Perry. **Cash flow analysis and funds statement.** (Accounting Research Study n. 2). New York: AICPA, 1961.
- <sup>21</sup> MASON, p. 47.
- <sup>22</sup> MASON, P. 66.
- <sup>23</sup> MASON, p. 66.
- <sup>24</sup> MASON, p. 67.
- <sup>25</sup> MASON, p. 68.
- <sup>26</sup> Uma tradução literal pode ser “Divulgando os Resultados das Operações”.

- <sup>27</sup> Uma tradução literal pode ser “Divulgando os Resultados das Operações - Divulgando os Efeitos da Descontinuidade de um Segmento de uma Empresa e de Eventos/Transações Extraordinárias, Unusuais e Infreqüentes”.
- <sup>28</sup> STEINSTRASSER, Albino M. **Estrutura e análise de balanços**. 3. ed. rev. e ampliada. Porto Alegre: Sulina, 1971. p. 43-72.
- <sup>29</sup> VERTES, p. 338-340.
- <sup>30</sup> KOLIVER, Olivio. **O balanço de resultados das empresas industriais, diante da análise externa**. Porto Alegre: Staff, 1973. Dissertação (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Políticas e Econômicas da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. p. 91-97.
- <sup>31</sup> IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, p. 531.
- <sup>32</sup> ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 101.
- <sup>33</sup> GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 326-327.
- <sup>34</sup> IUDÍCIBUS e MARION, p. 176.
- <sup>35</sup> FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 95.
- <sup>36</sup> BRAGA, p. 55.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

### **Referências Bibliográficas**

**ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD. The statement of source and application of funds. (APB Opinion n. 03). New York: AICPA, 1963.**

**ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD. Reporting the results of operations. (APB Opinion n. 09). New York: AICPA, 1966.**

**ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD. Reporting changes in financial position. (APB Opinion n. 19). New York: AICPA, 1971.**

**ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD. Reporting the results of operations - reporting the effects of disposal of a segment of a business, and extraordinary, unusual and infrequently occurring events and transactions. (APB Opinion n. 30). New York: AICPA, 1973.**

**ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.**

**BRAGA, Hugo Rocha. Demonstrações financeiras: estrutura, análise e interpretação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.**

**BRAGA, Roberto. Fundamentos e técnicas de administração financeira. São Paulo: Atlas, 1989.**

BRASIL, Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações.

BRASIL, Circular no. 179, de 11 de maio de 1972. Aprova as Normas Gerais de Auditoria e disciplina os Princípios e Normas de Contabilidade, aplicáveis a empresas industriais e comerciais.

BRASIL, Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações.

BRASIL, Decreto-lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estruturação de demonstrações contábeis**. 2. ed. Brasília: 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: 1991.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade do Rio Grande do Sul**. 8. ed. Porto Alegre: 1994.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas**. São Paulo: Atlas, 1995.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

FRANCO, Ademar. **Aspectos fiscais do balanço: de acordo com a nova lei das S.A.**. São Paulo: Atlas, 1978.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade**. São Paulo: MacGraw Hill do Brasil, 19\_\_.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. **Contabilidade Introdutória**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1980. p. 272.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos . **Contabilidade comercial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCHE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1990.

JACINTO, Eduardo. **Contabilidade modernas técnicas e informática**. 4. ed. São Paulo: Brasiliense, 19\_\_.

JACINTO, Roque. **Conheça a sua empresa**. Vol. 3. São Paulo: Fol, 19\_\_.

JAEDICKE, Robert Keith; SPROUSE, Robert T. **Fluxos contábeis: rendas, fundos e capital**. Tradução de José Bonifácio da Cruz, revisão e adaptações técnicas do Prof. Celso Albano Costa. São Paulo: Atlas, 1972.

KOLIVER, Olivio. **O balanço de resultados das empresas industriais, diante da análise externa**. Porto Alegre: Staff, 1973. Dissertação (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Políticas e Econômicas da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

LI, David Hsiang-fu. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Danilo A. Nogueira; revisão técnica de Francisco Gabriel Heidemann. São Paulo: Atlas, 1977.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

MASON, Perry. **Cash flow analysis and funds statement**. (Accounting Research Study n.2.) New York: AICPA, 1961.

MATARAZZO, Dante Camine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 3. ed. São Paulo; Atlas, 1995.

McCULLERS, Levis D; DANIKER, Relmond P. Van. **Introdução à contabilidade financeira**. Tradução: Abelardo Rodrigues Fernandes Chaves. Rio de Janeiro: Interciência, 1978.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. O. **Contabilidade básica**. 2. ed. revisada. Trase, 1994.

NISWONGER, Clifford Rollin. **Princípios de contabilidade**. Trad. Arthur Andersen & Co., Rev. Prof. Luiz Venâncio Monteiro Viana. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1971 - .

REVISTA DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do estado do Rio Grande do Sul, 1972 - .

SALOMÃO, José. **Manual prático de auditoria**. Vol I. São Paulo: Brasiliense, 19\_\_.

SÁ, Antônio Lopes de. **Aspectos contábeis da nova lei das S.A: interpretação e análise**. São Paulo: Atlas, 1978.

SANTI FILHO, Armando de, OLINQUEVITCH, José Leônidas. **Análise de balanços para controle gerencial: enfoque sobre o fluxo de recursos e previsão de rentabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

STEINSTRASSER, Albino M. **Estrutura e análise de balanços**. 3. ed. rev. e ampliada. Porto Alegre: Sulina, 1971.

VALTER, Milton Augusto. **Introdução à análise de balanços**. Vol I Texto. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

VERTES, Alexandre. **Estrutura Análise e Interpretação de Balanços**. Porto Alegre: Unisinos, 1972.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiro**. Porto Alegre: D. C. Luzatto, 1986.