

# **Contabilidade e os seus sistemas de registros dos atos e fatos patrimoniais**

Prof. MSc. Wilson Alberto Zappa Hoog<sup>i</sup>

## **Resumo:**

Apresentamos uma breve análise sobre a importância dos sistemas contabilísticos de registros dos atos e fatos patrimoniais no âmbito da praxe e da literatura contábil. O estudo científico justifica-se pela necessidade do reconhecimento na escrituração contábil de todos os atos e fatos patrimoniais. Nomeadamente na busca do meio adequado ao atendimento da necessidade de que a escrituração e relatórios contábeis, Código Civil art. 226, 1.177, 1.179 ao 1.189, e 1.194, deverão exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta.

São identificados os seguintes sistemas: o patrimonial (ativo, passivo e situação líquida), o de compensação (compensação ativa e passiva), o de resultado (receitas, custos, despesas, tributos e encargos sociais) e o de formação dos custos dos bens e serviços e mercadorias.

## **Palavras-chaves:**

Sistemas de registros dos atos e fatos patrimoniais; sistema patrimonial; sistema de compensação; sistema de resultado; e sistema de formação de custos.

## **Desenvolvimento:**

O objetivo didático do tema deste artigo é demonstrar a importância de um bom sistema de registro dos atos e fatos patrimoniais.

Os registros dos atos e dos fatos ocorrem nas contas ou rubricas contábeis; devem estar distribuídos para fins de controle do patrimônio, por sistemas, como o patrimonial (ativo, passivo e situação líquida), o de compensação (compensação ativa e passiva), o de resultado (receitas, custos, despesas, tributos e encargos sociais) e o de formação dos custos dos bens e serviços e mercadorias.

### **PRIMEIRO SISTEMA: O DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO**

Nas contas de compensação representa-se um processo consciente de informação em que o lidador da contabilidade se esforça para contrabalançar efeitos reais das origens e aplicações de atos. Independentemente de constarem das normas da política contábil, as contas de compensação, dos grupos de contas ativas e passivas do balanço patrimonial, são necessárias para os registros de atos administrativos.

Por meio dessas contas ativas e passivas deverão ser feitos os registros de determinados contratos, avais, riscos e empenhos que podem afetar o patrimônio líquido no futuro. Portanto, na escrita contábil não podem deixar de figurar tais fatos. O sistema de compensação tem como objetivo propiciar maior controle da atividade, permitindo assim, registro de possíveis futuras alterações do patrimônio e, além disso, servir como fonte de dados para a elaboração das notas explicativas. Tem respaldo no princípio dos atos e fatos aleatórios.

Serve para o registro de:

- a) **Contratos de arrendamento mercantil** – As partidas dobradas são uma tecnologia contábil em que os fatos são explicados em função da origem e aplicação de recursos, como o débito e o crédito; o débito indica

aplicação e o efeito do acontecimento, e o crédito indica origem e a causa;

- b) **Contratos de aluguel** – Para os contratos de aluguel de imóvel ou móvel, que geram responsabilidades, estas responsabilidades, como indenizações pelo resilição, podem ser registradas em conta de compensação da seguinte forma: Débito – imóveis e móveis alugados (Conta de Compensação Ativa); e Crédito – imóveis e móveis alugados (Conta de Compensação Passiva). Contudo, o aluguel representa uma cessão do uso e gozo de coisas, móvel ou imóvel, por tempo determinado ou não, mediante pagamento de uma remuneração ou preço que é tido como o valor da locação. Ou seja, a remuneração que é paga ao senhorio, que é o locador, pelo locatário, em razão da locação, não deve ser registrada em conta de compensação e sim, como despesa de aluguel ou custo e aluguel, conforme o uso da coisa alugada;
- c) **Contratos de avais** – Contratos de aval têm o sentido de um contrato onde alguém vem abonar ou afiançar, logo, toda forma de garantia pessoal, plena e solidária, que se obtém de qualquer obrigado ou coobrigado em um negócio jurídico. O aval gera responsabilidades, e estas responsabilidades, como indenizações ou pagamento de dívidas, podem ser registradas em conta de compensação da seguinte forma: Débito – Aval (Conta de Compensação Ativa); e Crédito – Aval (Conta de Compensação Passiva);
- d) **Hipotecas** – A hipoteca é uma garantia de um imóvel dada pelo devedor ao seu credor e pode ser registrada em conta de compensação, observando para tal: a Débito – Imóveis Hipotecados (Conta de Compensação Ativa) e a

Crédito Imóveis em Hipotecas (Conta de Compensação Passiva);

e) **Alienações fiduciárias** – As alienações fiduciárias, logo, ato ou efeito de alienar (-se) por venda ou troca, que é um processo ligado essencialmente à ação de cessão de bens com garantia real pela transferência dada pelo devedor ao credor do domínio de um bem, em garantia de seu pagamento. Pode ser registrada em conta de compensação, observando para tal: a Débito – Contratos de Alienação Fiduciária (Conta de Compensação Ativa) e a Crédito – Responsabilidade por Contratos de Alienação Fiduciária (Conta de Compensação Passiva).

Entre vários outros, como exemplo: bens dados como garantia de gestão, quotas e ações, ou o registro de remessa de títulos para caução.

O sistema de compensação é um controle à parte do sistema patrimonial, ou seja: enquanto este último engloba as contas que compõem os fatos patrimoniais da entidade como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido), as contas de compensação abrangem os atos e contas que servem exclusivamente para controle sem fazer parte do patrimônio líquido.

Desta forma, as contas de compensação nada têm a ver com o sistema patrimonial de contas, tratando-se de um conjunto de contas de uso optativo e destinado a finalidades internas da entidade, podendo servir como fonte de informações a terceiros.

As contas de compensação devem ser demonstradas com rubricas bem esclarecedoras da sua função e com base em valores pactuados nos contratos e documentação própria, interna ou externa, revestida das características legais. Quando do término do contrato ou que originou o registro contábil nas contas de compensação, essas serão encerradas mediante lançamento oposto

entre as contas que registram a operação, devendo o histórico fazer menção ao término do contrato ou do ato que os originou.

A política contábil brasileira, Lei 6.404/76 e o CC/02, não tipifica as contas de compensação, logo, tem-se uma lacuna da política contábil brasileira quando trata das demonstrações financeiras e notas explicativas, porém, não se tem tal lacuna na ciência da contabilidade.

## **SEGUNDO SISTEMA: O DAS CONTAS PATRIMONIAIS**

As contas patrimoniais são as rubricas ou contas<sup>1</sup> que pertencem ao sistema patrimonial, que constam no balanço patrimonial, Ativo e Passivo. Sendo que para a teoria pura da contabilidade não se admite compensação de valores por contas retificadas como capital social seguido de uma conta retificada, capital social a integralizar. Pois, uma coisa são os direitos, e outra, são as obrigações, e para se preservar a veracidade dos relatos contabilísticos, como o balanço patrimonial, tais fatos devem ser registrados separadamente, o capital a ser integralizado no ativo e o capital social no passivo.

A mesma regra vale para outros fatos como: duplicatas a receber e duplicatas descontadas, que também não devem ser compensadas e tratadas como ativo e passivo. Outro exemplo é o registro do ativo intangível internamente desenvolvido, fundo de comércio ou *llave del negocio*, que deve estar registrado no ativo não circulante e, em contrapartida, no Patrimônio Líquido, pois, caso contrário, como se defende em algumas políticas contábeis, o balanço apresentado é putativo. Não existe nada mais profano para

---

<sup>1</sup> **Conta** – título que constitui indicação geral do assunto, da categoria contábil, elemento ou rubrica de um plano de contas. Utilizado como meio de registro contábil relativo aos fatos de uma mesma natureza. Este registro deve armazenar informações que se identificam com o título da conta, tais como: a movimentação a débito, a crédito, o saldo, o histórico, a caracterização dos fatos e atos, qualificando e quantificando-o no tempo. Pode ser a identificação macro de subcontas.

a ciência da contabilidade, do que se admitir o não registro do aviamento internamente desenvolvido. Pois, a observância rigorosa da verdade, exatidão na valorimetria dos intangíveis, opõe-se à ignorância<sup>2</sup> e à imperícia<sup>3</sup>, que geram o balanço putativo<sup>4</sup>. A ausência da fidelidade implica a quebra do objeto, objetivo e função da contabilidade.

Este sistema de contas compõe os fatos patrimoniais da entidade como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido); estas contas abrangem a movimentação do patrimônio e servem exclusivamente para o seu controle, como a identificação, quantificação e valorização das origens e das aplicações de recursos.

### **TERCEIRO SISTEMA: O DAS CONTAS DE FORMAÇÃO DO CUSTO DOS SERVIÇOS E DOS PRODUTOS**

Custo é o sacrifício financeiro para se obter um bem ou serviço destinado à venda. É um gênero que se divide em tipos: direto e indireto; representa todo gasto necessário à obtenção de um bem ou serviço. Diferencia-se de despesa, pois as despesas representam os gastos para se obter a receita.

Para a teoria pura da contabilidade, o custo representa o sacrifício financeiro para se obter bens ou serviços, até o momento em que os mesmos estejam em condições (prontos para atender às

---

<sup>2</sup> **Ignorância contábil** – é a ausência ou entendimento equivocado pela falta de conhecimento dos leigos, portanto, involuntário, diferente do erro, que é voluntário e materializado pela desídia.

<sup>3</sup> **Imperícia** – situação onde o profissional carece de conhecimento científico ou tecnológico. Antônimo de perícia, ou seja: é a ausência de conhecimentos; despreparo para a função; é a incapacidade para o desempenho da tarefa. Portanto, uma forma de erro na atuação de um cargo ou labor, erro este que caracteriza a falta de conhecimento científico puro.

<sup>4</sup> **Balanço putativo** – balanço que aparenta ser verdadeiro, certo, sem o ser; suposto, reputado. Este fato de que o balanço patrimonial é uma peça insuficiente, é notório, pois o judiciário está convencido da inutilidade do balanço patrimonial tradicional; e determina balanços especiais para a apuração de haveres, onde está incluído o fundo de comércio.

expectativas dos fregueses ou dos clientes) de venda. Ou seja: aquilo que o comprador adquire.

Como custo, no sentido contábil podemos também dizer que são gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

É no sistema de custo que se mensuram os custos dos produtos e serviços prestados e desenvolvidos dentro ou fora do estabelecimento, com a função de informar o valor do custo de produção, com o objetivo de controlar os gastos da produção e o objetivo de fixar parâmetros para a produção, o preço de venda, lucro e retorno do capital investido, além do ponto de equilíbrio da produção.

Esse sistema de contas deve estar coordenado e integrado aos outros sistemas.

#### **QUARTO SISTEMA: O DAS CONTAS DE RESULTADO**

Este é o "rédito", ou seja, o resultado. Possui a identificação macro de todas as subcontas e é o primeiro fator de análise e demonstração da prestação de contas do administrador. A demonstração ou produto contábil é arrematador de valores por transferência de saldos das contas de resultado, permitindo com esses lançamentos contábeis, a elaboração do balanço de resultado econômico, extraído e apresentado neste nível de subcontas separadas pela natureza dos seus saldos, quer sejam devedores, ou credores. Condensa as informações macroeconômicas do comportamento de cada item do sistema de apuração do resultado.

Neste sistema é que se registra de forma contábil e sintética o resumo no período das variações do sistema de resultado: positivas como receitas, ganhos e lucros, e negativas como despesas, perdas, custos e prejuízos, durante um determinado período de tempo, normalmente um mês ou até um ano. Este é o

objetivo da apresentação do balanço de rédito ou econ mico: cuidar das informa es econ micas aos usuários da contabilidade, pois se destina a demonstrar a constru o do resultado no exercício, ou outro período, pelo confronto entre as contas de resultado, sob a forma de balanço, com colunas para débitos e créditos, sendo que esta diferença denomina-se rédito, que poderá ser positiva, lucro, ou negativa, prejuízo. A distribu o do rédito, lucro ou prejuízo, deve obedecer aos preceitos legais e do contrato social, considerando a possibilidade de destinar parte para: I – o fortalecimento do objeto social, “empresa”, reinvestindo no estabelecimento, este entendido como o conjunto de bens para o exercício da empresa; II – a participa o dos empregados e administradores; III – para os sócios e partes beneficiadas. A apresenta o de relatórios de forma o de resultado, de forma dedutível, como se observa em situa es da política contábil logo diferente da forma de balanço;   uma situa o contrária   ciência e   forma contábil.

A teoria pura da contabilidade prega que os registros dos atos administrativos devem ser em contas de compensa o e os dos fatos patrimoniais nas contas patrimoniais e de resultado; em sua totalidade, devem ser efetuados diariamente, não se admitindo registros de provisões<sup>5</sup>, previsões<sup>6</sup>, deprecia es, amortiza o, e

---

<sup>5</sup> As “provisões” são uma restri o   realiza o financeira de um direito ou bem, mensurada em dinheiro ou em valores para a cobertura de uma perda conhecida e provável. As provisões visam o acolhimento de necessidades patrimoniais futuras. Podem registrar varia es, certas ou prováveis de valor dos componentes do patrimônio e por isso podem representar dedutivamente das respectivas contas patrimoniais, como as provisões dedutíveis do ativo (para deprecia es, amortiza es e riscos de crédito). Existem outras, que têm por finalidade atender a riscos prováveis de perdas ou despesas futuras; são as provisões para contingências fiscais, para garantias, riscos de câmbio, e indeniza es diversas.

<sup>6</sup> As “previsões” equivalem   presci ncias ou   expectativa de resultado favorável ou não, fato ou sinal que prenuncia o futuro, orçamento. Diferente de provisão, que   uma restri o   realiza o financeira de um direito ou bem, mensurada em dinheiro ou em valores para a cobertura de uma perda provável. Logo, para as previsões temos uma determina o, através de

congêneres, somente no fim de um período, pois isto é contrário à fidelidade e utilidade dos relatórios, quer sejam em livros, quer em relatos financeiros, tais como balanços patrimoniais, de resultados econômicos, entre outros. Devem sempre atender aos aspectos de clareza, da fidelidade, da comparatividade, da caracterização do documento que originou o fato, o local e data, pois deverá exprimir a situação real de uma célula social, atendendo às peculiaridades desta, bem como às disposições das leis especiais relativas às prestações de contas, e deverá indicar, distintamente, as origens e as aplicações da riqueza. E para tal, defendemos uma rigorosa observação de seis regras aplicáveis ao registro dos fatos, sendo estas:

- a) a identificação da pessoa, física ou jurídica, a que se refere tal fato;
- b) a indicação precisa do local e da data;
- c) a indicação precisa da conta ou contas debitadas e a conta ou contas creditadas;

---

critérios tecnológicos da ciência contábil, para o destino de um patrimônio ou a aplicação de um recurso. A estimativa contábil é uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, caso não exista forma precisa de quantificação. O profissional de contabilidade deve considerar se existem ou poderão existir eventos ou transações subsequentes que afetem significativamente os dados e os pressupostos utilizados para determinar a estimativa contábil. As estimativas contábeis, logo, as previsões são de responsabilidade da administração da entidade e devem se basear em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis. Ainda que seja uma responsabilidade da administração da entidade, devem os profissionais de contabilidade, independente de serem auditores, peritos ou responsáveis pela escrita, fazer uma avaliação final da razoabilidade da estimativa, com base em seu conhecimento do negócio e se a estimativa é consistente com outros indícios ou evidências contábilísticas, obtidas no curso dos trabalhos. Mas para as estimativas complexas poderão ser necessários altos graus de julgamento e conhecimentos especiais e, muitas vezes, são feitas em condições de incerteza com relação ao resultado de eventos que ocorrerão ou têm probabilidade de ocorrer, e envolvem o uso de julgamento, devendo tais previsões serem abordadas nas notas explicativas da forma mais analítica possível. São exemplos de previsões: receitas auferidas; custos e despesas ocorridas; impostos diferidos; provisões para perdas em geral, inclusive processos judiciais; prejuízos sobre contratos em andamento; provisões de garantia; e previsões para indenizações. De um modo geral, buscam as previsões o atendimento dos princípios contábeis da competência, da equidade e o da prudência.

- d) o histórico relativo à escrituração do fato, sendo este histórico efetuado de maneira a permitir a clareza e a identificação plena dos elementos envolvidos;
- e) o valor monetário expresso na moeda nacional onde se está efetuando o registro contábilístico;
- f) e a manutenção dos livros, arquivos e documentos congêneres, organizada para a qualquer momento efetuar estudos, leitura, auditoria, perícia e consulta. Logo, trata-se da manutenção de um conjunto organizado das informações contábeis e afins, armazenadas com o objetivo de consulta ou utilização posterior ao seu registro.

### **PERDAS**

As perdas são fatores atípicos, oriundas de força maior ou de ordem fortuita, que diminuem a riqueza aziendal.

Logo, as perdas representam todo tipo de lesão atípica ao objeto e objetivos, ou involuntária e atípica, relativa aos bens, que gera uma diminuição monetária e/ou física do patrimônio de uma pessoa. Como os danos emergentes, que são as perdas reais e efetivamente realizadas em virtude do ato alheio, doloso ou ilícito, diz-se genericamente que são as perdas e danos. É necessária uma consequência primária para a causa do dano, devendo existir uma perda no patrimônio.

A política contábil se socorreu da ciência da contabilidade para grafar tal fato em seus normativos, como a Lei 6.404/76, que, em seu art. 187, § 1º, alínea "b", trata de dois vocábulos, a "despesa" e a "perda". Portanto, não são sinônimos diante da política contábil nacional. Entendemos que a expressão "perdas" do CC/02, arts. 1.008 e 1.189, tenha também o alcance dos prejuízos, embora cientificamente sejam coisas absolutamente distintas, pois "prejuízo" representa o resultado negativo do sistema de réditos operacionais. E "perda" representa todo o consumo de bens ou

serviços de forma anormal e involuntária, pois não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques, concorrência desleal que gera a perda do aviamento.

As perdas representam outros itens que não se enquadram na definição de despesas, tributos, contribuições sociais e custo; e representam os decréscimos nos benefícios econômicos.

A clássica doutrina de Gino Zappa<sup>7</sup>, há mais de meio século, já se preocupou com a figura da perda, conforme segue: "*Perdita, per contraposto, dicesi la diminuzione subita in un dato dal capitale per effetto della gestione*". Em uma tradução parafraseada e livre temos: "Perda, é o contrapolo, chama-se o declínio sofrido em um determinado efeito sobre a gestão de capital".

## **GANHOS**

Os ganhos são os resultados positivos de atividades atípicas à empresa; logo, não se confundem com o lucro que é o resultado positivo da atividade. Na ciência da contabilidade representam o rédito positivo não operacional, resultado alheio ao objeto social e objetivo.

## **LUCRO**

Lucro   o resultado positivo da eficiência da gestão do conjunto de bens organizados para o exercício da empresa (atividade), objeto social.   o objetivo social que está derivado do objeto social, sendo também esta organiza o, a tecnologia de produ o ou circula o de bens, está protegida pelo sigilo empresarial, fato este, prote o por sigilo das tecnologias, que tem respaldo na neo tica. Entendemos que a expressão "lucro", na política contábil brasileira oriunda do CC/02, tenha o alcance

---

<sup>7</sup> ZAPPA, Gino. **Il Reddito di Impresa**. Milano: Dott Antonino Giuffr , 1950. p. 277-278.

também dos ganhos, embora sob o prisma científico sejam diferentes. Ganho não é vertente do objeto social e sim, de fatores atípicos à atividade, como um exemplo: a venda de um ativo imobilizado com resultado positivo.

No sentido amplo, o lucro é a diferença positiva entre o valor de um capital inicial e o final de um período. É o resultado positivo da eficiência da gestão sobre o capital.

Em termos contemporâneos representa a remuneração do risco em que incorre o sócio ou acionista em consequência da utilização das oportunidades aproveitadas pelo administrador da célula social. Contudo, o lucro não depende unicamente do desempenho da empresa, mas também do ambiente econômico, social e político onde está inserida a atividade.

Este artigo representa uma reprodução *in verbis* do tomo 3 da nossa doutrina: **Teoria Pura da Contabilidade – ciência e filosofia** – 3. ed. Juruá. 2013. O livro pode ser consultado eletronicamente no endereço: [www.jurua.com.br](http://www.jurua.com.br)

### **Considerações Finais**

Demonstramos nesta citação literária contábil, a importância de uma boa preparação dos sistemas contábeis de registro de informações, para se obter um perfeito registro dos atos e fatos contábeis em sintonia ao Código Civil.

---

<sup>1</sup>**Wilson Alberto Zappa Hoog**, [www.zappahoog.com.br](http://www.zappahoog.com.br); bacharel em ciências contábeis, arbitralista, mestre em direito, perito-contador; auditor, consultor empresarial, palestrante, especialista em avaliação de sociedades empresárias, escritor e pesquisador de matéria contábil, professor doutrinador de perícia contábil, direito contábil e de empresas em cursos de pós-graduação de várias instituições de ensino. Informações sobre as obras do autor podem ser obtidas: [www.jurua.com.br/shop\\_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog](http://www.jurua.com.br/shop_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog)