

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS (DR)

JORGE MANUEL QUINTANEIRO

Aluno N° 20001038

Melhorado por:

BRUNO RICARDO GOMES MARTINS

Aluno N° 9901013

RESUMO: A Demonstração de Resultados é uma demonstração financeira, de carácter obrigatório, na qual se pretende dar uma visão económico-financeira, simplificada, de uma organização. Esta ferramenta não é mais que um filme da actividade da empresa, explicando e demonstrando como foi gerado o Resultado Líquido num dado período contabilístico.

Desenvolvem-se explicitamente os tipos de Demonstrações de Resultados existentes, efectuando uma análise fundamentada dos modelos que constam nas normativas, assim como a relação que existe entre a Demonstração de Resultados e o Balanço.

Os Custos, os Proveitos e os Resultados são os três elementos fundamentais que constituem a Demonstração de Resultados, razão pela qual estes conceitos da contabilidade são tratados com algum ênfase neste trabalho.

INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA

INSTITUTO SUPERIOR DE ENGENHARIA DE COIMBRA

DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA CIVIL

MAIO DE 2007

ÍNDICE

1. Introdução.....	3
2. Demonstração de Resultados.....	4
2.1. Custos.....	4
2.2. Proveitos.....	6
2.3. Resultados.....	7
3. Demonstração de Resultados por natureza.....	8
4. Demonstração de Resultados por funções.....	11
5. Interrelacionamento entre Balanço e Demonstração de Resultados.....	14
6. Conceitos Chave.....	15
7. Conclusão.....	15
8. Bibliografia.....	16

1. INTRODUÇÃO

“A Contabilidade como processo de recolha, análise, registo e interpretação de tudo o que afecta a riqueza das unidades económicas é, sem dúvida, um dos mais poderosos suportes de informação para a gestão.” A contabilidade é uma actividade que proporciona informação, geralmente quantitativa, para tomadas de decisões, planeamento, controlo das fontes e operações, avaliações do desempenho e relato financeiro a investidores, credores, autoridades reguladores e ao público em geral. O apuramento e acompanhamento dos resultados constituem pois uma absoluta necessidade dentro das organizações, pois permitem uma correcta e objectiva implantação de medidas correctivas, que visam um melhor desempenho das unidades. Nesta área operou-se uma mudança gradativa e de simples elemento de recolha de dados passou a instrumento base de gestão. [1] [2]

“Uma necessidade básica para uma boa contabilidade de custos é a existência de quantificações físicas para todos os valores monetários”. Numa economia globalizada os gestores das empresas necessitam pois, cada vez mais, de informações para poderem administrar e tomar decisões acerca de seu negócio. [2]

Nesse sentido, as Demonstrações Financeiras tomam um papel preponderante quando se pretende informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa. As demonstrações financeiras são instrumentos contabilísticos que reflectem a situação económico-financeira da empresa, evidenciando quantitativamente os respectivos pontos fortes e fracos, permitindo ainda estabelecer comparações claras relativamente ao passado, aos competidores mais directos e a objectivos pré-definidos. Detectar eventuais desvios entre o desempenho estimado e o real e servir de base a projecções sobre o seu desempenho futuro.

Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui, balanço, demonstração de resultados, demonstração das contas de capitais próprios, demonstração dos fluxos de caixa e políticas contabilísticas e notas explicativas. [3]

Neste documento vai-se tratar pormenorizadamente da Demonstração de Resultados, com o objectivo de sensibilizar os leitores para a importância deste mapa financeiro como instrumento fundamental de gestão e organização de uma empresa. A Demonstração de Resultados fornece informação acerca do desempenho de uma empresa, em particular a sua lucratividade, e é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que sejam prováveis que ela controle no futuro. O conhecimento da variabilidade do desempenho é, a este respeito, importante. A informação sobre o desempenho é também útil para a realização de um prognóstico da capacidade da empresa em gerar fluxos de caixa, a partir dos recursos básicos existentes, assim como na formação de juízos quanto à eficácia com que a empresa pode empregar recursos adicionais.

Como é evidente, devem existir normas consistentes, caso contrário seria necessário indicar em cada demonstração financeira os pressupostos específicos utilizados na sua elaboração. Ao longo dos anos, foram sendo desenvolvidos alguns princípios com base na experiência, na razão, no hábito e na necessidade prática. Este documento baseia-se nesses pressupostos e nas normas que lhe são especificamente endereçadas.

2. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

A Demonstração de Resultados é um documento contabilístico que fornece um resumo financeiro dos resultados das operações financeiras da empresa durante um determinado período específico, o qual pretende retratar os **proveitos** e **custos** desse mesmo período de exercício. Em suma, trata-se de um mapa financeiro que permite a avaliação do desempenho da empresa no ano e face ao ano anterior. Ao somatório da facturação do período, isto é, ao valor total das vendas do período, e de outros eventuais proveitos, relativos ao mesmo período, subtraem-se todos os custos imputáveis ao mesmo período. Assim, o saldo final desta aritmética contabilística é o Resultado Líquido do Exercício, no caso de se terem também deduzido os custos com os impostos. [4]

Normalmente, a demonstração do resultado cobre o período de um ano, encerrado numa data específica, geralmente o dia 31 de Dezembro do ano de calendário. Algumas grandes empresas, no entanto, podem operar com um ciclo financeiro de 12 meses, ou ano fiscal, que se encerra numa outra data, diferente de 31 de Dezembro.

Em muitas empresas há centenas ou talvez até milhares de transacções, todos os meses, envolvendo proveitos e custos. Subordinar todas essas transacções a uma única conta seria incorrecto e, além disso, impossibilitaria que se estabelecessem certas relações entre as várias rubricas, o que originou um conjunto temporário de contas de receitas e despesas ao longo do mapa financeiro. [1]

Qualquer tipo de empresa, independentemente de seu porte, seja microempresa, empresa de pequeno, médio, ou grande porte, de qualquer natureza jurídica, seja sociedade, associação, cooperativa, fundação, ou sindicato, etc., necessita manter escrituração contabilística e conseqüente elaboração da Demonstração de Resultados.

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) contempla duas variantes, a **Demonstração de Resultados por natureza**, em que os elementos são descritos pela sua natureza, e a **Demonstração de Resultados por funções**, em que as verbas são agrupadas segundo as funções a que respeitam. Uma empresa suporta **custos** com vista à obtenção de **proveitos**, que por sua vez concorrem a formação de **resultados**. Na Demonstração de Resultados tudo anda à volta destes três conceitos, tornando-se portanto necessário familiarizar-se com estes elementos importantes. Seguidamente são desenvolvidos de modo explícito as partes constituintes da demonstração de Resultados. [5] [6]

2.1 Custos

“A contabilidade de custos tem por finalidade última a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrar as parcelas da actividade empresarial que estarão a seu cargo”. [2]

“A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxilio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões”. [2]

Os custos que uma organização tem que suportar são factores chaves quanto a uma boa gestão interna e por isso são elementos que compõem a Demonstração de Resultados.

Segundo “Contabilidade Financeira” os custos “são diminuições nos benefícios económicos futuros, durante o período contabilístico, na forma de exfluxos ou de reduções de activos, ou na incorrência de passivos que resultam em diminuição do capital próprio, que não seja as relacionadas com as distribuição aos sócios.” [3]

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) não faz distinção nítida entre custos e perdas, agrupando-os pela sua idêntica natureza, na classe 6. A definição de custos engloba quer as perdas, quer os custos que resultam da actividade normal da empresa, tais como o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, os salários e as amortizações. Nas perdas incluem-se as situações resultantes de tragédias naturais (incêndios e inundações, bem como as que resultam da alienação de activos não correntes).

Um **Custo** é reconhecido como tal na Demonstração de Resultados “quando tenha surgido uma diminuição nos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com o aumento de um passivo e que o mesmo possa ser mensurado com fiabilidade.” Ou seja, o reconhecimento de um custo ocorre em simultâneo com o reconhecimento de aumentos de passivos ou com o reconhecimento de diminuição de activos.

Em “Elementos de Contabilidade Geral”, consideram-se custos e perdas, “os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

- Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;
- Encargos de distribuição e venda, abrangendo os transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
- Encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso;
- Encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custos, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso e seguros incluindo de vida e operações do ramo “vida”, contribuições para fundos de poupança reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da Segurança Social;
- Encargos com análise, racionalização e consulta;
- Encargos fiscais e parafiscais;
- Reintegração e amortizações;
- Provisões;
- Menos valias realizadas;
- Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável;” [1]

Resumidamente podemos classificar o custo como sendo a diminuição de capital próprio resultante do desenvolvimento da actividade produtiva da organização. Em

montante, os custos correspondem ao valor dos serviços e dos bens usados ou consumidos no decurso da actividade da empresa. [6]

2.2 Proveitos

Os **Proveitos** são outros elementos que compõe a Demonstração de Resultados, sendo que estes, à partida, apresentam a parte mais agradável de todo exercício de uma organização.

Em “Contabilidade Financeira” descreve-se proveitos como sendo “os aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumento de activos ou diminuições de passivos, que resultem em aumentos do capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos sócios.”

À semelhança que acontece no tópico anterior, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) agrupa na mesma categoria (classe 7) os **Proveitos e Ganhos**. Nesta categoria apresentam-se nas Demonstrações de Resultados todos os proveitos e ganhos resultantes do exercício da organização. A definição de proveitos engloba quer os réditos (resultam da actividade normal da empresa), quer os ganhos (podem ou não provir de tal actividade).

“Um proveito é reconhecido como tal na Demonstração de Resultados, quando tenha surgido um aumento dos benefícios económicos futuros, relacionados com um aumento no activo ou com uma diminuição no passivo, e que possa ser mensurado com fiabilidade.” Por outras palavras, o reconhecimento de um proveito ocorre em simultâneo com o reconhecimento de aumentos de activos ou com o reconhecimento de diminuição de passivos. [3]

De acordo com “Elementos de Contabilidade Geral” os proveitos e ganhos são considerados “os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessório, e designadamente os resultantes de:

- Vendas ou Prestações de Serviços, descontos, Bónus e Abatimentos, comissões e Corretagens;
- Rendimentos de Imóveis;
- Rendimentos de Carácter Financeiro, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio e prémios de emissões de obrigações;
- Rendimentos da Propriedade Industrial ou outros análogos;
- Prestações de serviços de Carácter Científico ou Técnico;
- Mais valias realizadas;
- Indemnizações auferidas, seja a que título for;
- Subsídios ou Subvenções de exploração;

Resumidamente pode-se classificar perdas como sendo o aumento de capital próprio resultante da venda de bens ou da prestação de serviços pela empresa. Em montante, os

proveitos correspondem a dinheiro, valores a receber, ou outros activos obtidos como compensação pelos bens vendidos ou pelos serviços prestados. [6]

2.3 Resultados

A obtenção de **Resultados** é o objectivo final e principal na Demonstração de Resultados para que se possa ter uma imagem global quanto ao desempenho operativo durante um período de actividade de uma organização. A aquisição de resultados consiste numa simples operação de subtracção dos custos aos proveitos. Diz-se lucro líquido quando estamos perante um aumento de capital próprio subsequente a um bom desempenho operativo por parte da organização. Consiste no excesso das receitas em relação às despesas no período contabilístico em causa. Contrariamente diz-se prejuízo líquido quando estamos perante uma diminuição de capital próprio em resultado das operações da empresa. É o excesso das despesas em relação às receitas no período contabilístico considerado.

No entanto torna-se importante familiarizar-se com os vários tipos de resultados existentes que apuram, em etapas sucessivas, os diversos tipos de resultados da empresa e que podem aparecer tanto nas Demonstrações de resultados por natureza como na Demonstração de Resultados por funções. De seguida apresenta-se sinteticamente os vários tipos de resultados.

- **Resultados Operacionais:** reflecte os ganhos ou as perdas resultantes da actividade principal da empresa. Trata-se dum conceito muito importante para a análise económico-financeira da empresa na medida em que ele representa a capacidade do negócio principal da empresa para gerar excedentes. Diz-se frequentemente que os resultados operacionais são uma consequência das decisões dos “operacionais” da empresa (comerciais, produção, etc.)
- **Resultados Financeiros:** visa apurar os ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras da empresa, englobando todos os custos suportados pela utilização de recursos financeiros e os proveitos resultantes de aplicações financeiras, quer de curto, quer de médio e longo prazo.
- **Resultados Correntes:** este resultado consiste na soma dos dois anteriores e traduz os resultados da actividade normal da empresa, ou seja, das decisões relacionadas com a exploração corrente. Contabilisticamente poderemos dizer que traduzem o resultado dos factores patrimoniais normais, os quais se contrapõem aos factos ocasionais ou acidentais.
- **Resultados Extraordinários:** são os resultantes de factos ocasionais ou acidentais, que traduzem os ganhos ou perdas alheios à exploração, logo, com carácter de eventualidade. Este resultado torna-se interessante para efeitos de avaliação económico-financeira da empresa, na medida em que nunca se deve esquecer da sua eventualidade e, como tal, não constituir um elemento normativo da análise.
- **Resultados antes de Impostos:** este resultado tem a finalidade de evidenciar os resultados globais, antes de deduzida a estimativa para impostos sobre o rendimento (IRC). A sua utilização é facultativa, na medida em que aquela informação será obtida pela leitura das demonstrações financeiras.
- **Resultados Líquidos do Exercício:** é o apuramento do resultado líquido de cada exercício económico, ou seja, é o valor que ficou depois de termos

abatidos os custos necessários e os impostos sobre os lucros. Este valor será depois distribuído de acordo com a decisão dos sócios/accionistas.

- **Resultados Brutos:** é o apuramento do resultado bruto de cada exercício económico, ou seja, é o valor que apenas engloba as vendas e prestações de serviços às quais são subtraídas os custos directos das vendas e das prestações de serviços tendo em consideração os impostos inerentes.
- **Resultados por Acção:** este resultado segue-se, normalmente, ao resultado líquido do exercício e é obtido dividindo os resultados líquidos do período (deduzidos dos correspondentes às acções preferenciais) pelo número médio pondera de acções ordinárias em circulação durante o período. [1] [3]

3. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR NATUREZA

A **Demonstração dos Resultados por natureza**, de elaboração obrigatória, é a demonstração financeira que apresenta os resultados das operações de uma empresa durante um determinado período em que os **custos** e as **perdas** e os **proveitos** e os **ganhos** são classificados de acordo com as respectivas naturezas.

A Demonstração de Resultados agrupa as contas destinadas a registar, num dado exercício, os custos por natureza sendo relevantes, por um lado, os ligados com a actividade normal e corrente da empresa e, por outro, os relacionados com operações de cariz extraordinárias. Por sua vez os custos e perdas da actividade normal e corrente desdobram-se em dois subconjuntos informativos: um evidenciando os denominados “custos operacionais” e outros os “custos financeiros”. [7]

Esta demonstração financeira é fácil de elaborar uma vez que não obriga à introdução dos gastos operacionais entre as diversas classificações funcionais. A figura 1 ilustra esclarecidamente um modelo de apresentação da Demonstração de Resultados por natureza onde constam todos os elementos que deve integrar, incluindo a apresentação de números comparativos (ano N, ano N-1). Segue-se uma análise pormenorizada do modelo referido que consta no Plano Oficial de Contabilidade (POC). [8]

POC	Custos e Perdas	Ano N		Ano N-1	
61	Custo de mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)				
	Mercadorias				
	Matérias				
62	Fornecimentos e serviços externos				
	Custos com o pessoal				
641+642	Remunerações				
	Encargos Sociais				
643+644	Pensões				
645/8	Outros				
66	Amortizações de Imobilizado Corpóreo e Incorpóreo				
67	Provisões				
63	Impostos				
65	Outros Custos Operacionais				
	(A)				
682	Perdas em empresas do grupo e associadas				
683+684	Amortizações e Provisões de Aplicações e Investimentos Financeiros				
681+685+686+687+688	Juros e Custos similares				

	relativos a empresas do grupo				
	outros				
		(C)			
69	Custos e Perdas Extraordinárias				
		(E)			
86	Impostos sobre o Rendimento do Exercício				
		(G)			
88	Resultado Líquido do Exercício				
POC	Proveitos e Ganhos	Ano N	Ano N-1		
71	Vendas				
	Mercadorias				
	Produtos				
72	Prtestações de Serviços				
ver POC	Variação da Produção				
75	Trabalhos para a própria empresa				
73	Proveitos Suplementares				
74	Subsídios à exploração				
76	Outros proveitos e ganhos operacionais				
		(B)			
782	Ganhos em empresas do grupo e associadas				
784	Rendimentos de participações de capital				
	Rendimentos de títulos negociáveis e outras aplicações financeiras:				
	Relativos a empresas do grupo				
	Outros				
ver POC	Outros juros e proveitos similares:				
	Relativos a empresas do grupo				
	Outros				
		(D)			
79	Proveitos e Ganhos Extraordinários				
		(F)			
	Resumo:				
	Resultados Operacionais: B - A				
	Resultados Financeiros: (D - B) - (C - A)				
	Resultados Correntes: D - C				
	Resultados antes de impostos: F - E				
	Resultado líquido do exercício: F - G				

adaptada de "Demonstrações Financeiras", modelo POC/89

Figura 1: Demonstração de Resultados por natureza

No lado dos **custos e perdas** aparecem aqueles que estão relacionados com os custos operacionais, sucessivamente:

- Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
- Fornecimentos e serviços externos
- Custos com pessoal Amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo
- Provisões
- Impostos
- Outros custos e perdas operacionais

No seguimento do quadro da Demonstração de Resultados por natureza surge de seguida todos os custos e perdas relacionados com os custos financeiros, designadamente:

- Perdas em empresas do grupo e associadas
- Amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros
- Juros e custos similares (separados em relativos a empresas do grupo e outros)

Após estes é evidenciado o total dos custos e perdas extraordinários, que integram todos os custos associados a donativos, dívidas incobráveis, multas e penalidades, etc.

Finalmente é indicado o imposto sobre o rendimento de exercício após o que se evidencia o resultado líquido do exercício.

A título de exemplo prático, o pagamento do salário de um funcionário de secção de transportes aparece na demonstração na rubrica “Despesas com pessoal”, isto no caso da Demonstração de Resultados por natureza.

No lado dos **proveitos e ganhos** aparecem em primeiro lugar todos os relacionados com proveitos e ganhos operacionais, sucessivamente:

- Vendas
- Prestações de serviços
- Variação da produção
- Trabalhos para a própria empresa
- Proveito suplementares
- Subsídios à exploração
- Outros proveitos e ganhos operacionais

A somatória destas quantias conduz aos proveitos operacionais, seguindo-se os proveitos e ganhos financeiros separados em:

- Ganhos em empresas do grupo e associadas
- Rendimentos de participações de capital
- Rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras
- Outros juros e proveitos similares (separados em relativos a empresas do grupo e outros)

Finalmente é evidenciado o total dos proveitos e ganhos extraordinários que englobam proveitos tais como a restituição de impostos, recuperação de dívidas, reduções de amortizações e de provisões, etc.

É de salientar que a rubrica “Variação da produção” corresponde à diferença entre as existências finais e iniciais de “Produtos acabados e intermédios”, “Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos” e “Produtos e trabalhos em curso”, tomando-se ainda em consideração o movimento em “Regularização de existências”.

A Demonstração de Resultados por natureza permite a obtenção de diversos tipos de **resultados**, nomeadamente: [1]

- Resultados Operacionais
- Resultados Financeiros
- Resultados Correntes
- Resultados Extraordinários
- Resultados Antes de Impostos

- Resultado Líquido de Exercício

O quadro que se segue ilustra a obtenção sequencial dos vários tipos de resultados que se obtêm neste tipo de demonstração financeira.

Proveitos Operacionais	-	Custos Operacionais	=	Resultados Operacionais
Proveitos Financeiros	-	Custos Financeiros	=	Resultados Financeiros
			Σ	Resultados Correntes
Proveitos Extraordinários	-	Custos Extraordinários	=	Resultados Extraordinários
			Σ	Resultados Antes de Impostos
			-	Impostos (IRC)
				Resultado Líquido do Exercício

Adaptado das aulas de Gestão de Empresas, DEC, ISEC (2006)

Quadro 1: Sequência lógica da obtenção dos vários resultados na Demonstração de Resultados por natureza

4. DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR FUNÇÕES

A **Demonstração de Resultados por Funções** é a demonstração financeira que apresenta os resultados das operações de uma empresa durante um determinado período em que os diversos **custos** são classificados de acordo com a sua função como parte do custo das vendas e das actividades de distribuição ou administrativas. Os resultados são apurados, discriminando os seus componentes positivos e negativos por origem ou afectação e, em particular, de acordo com as funções empresariais (produção, comercial, administrativa, financeira, etc.). [8]

A estrutura desta Demonstração de Resultados deverá ser bastante flexível para uma fácil adaptação e adequação à actividade de cada empresa. Esta forma de apresentação proporciona aos utentes uma informação muito mais relevante daquela que vimos no ponto anterior, uma vez que divulga de forma específica os diversos componentes do resultado líquido. Este tipo de demonstração não é obrigatória embora seja de grande utilidade para a gestão da maioria das empresas.

Nem sempre a segmentação das informações nas empresas se processa ao nível funcional, face á preocupação em adequar às necessidades e interesses da gestão e do apoio à tomada de decisão. Assim, os resultados podem ser segmentados para além do mero funcional por outras áreas ou actividades, nomeadamente centros de responsabilidade, produtos ou serviços, actividades, segmentos de mercado, etc.

A figura 2 ilustra um modelo tipo que consta no DC-20 (Directriz Contabilística nº20). Este tipo de demonstração permite, ainda, a apresentação, quando for o caso, de situações específicas como sejam, por exemplo, os réditos e os gastos das actividades ou divisões em processo de descontinuação, os gastos e as perdas das actividades ou

divisões já descontinuadas, ganhos e perdas não usuais e os efeitos de alteração nas políticas contabilísticas. A estrutura a adoptar deve conduzir à determinação dos resultados pelos seguintes níveis: [4] [5]

- Resultados Brutos
- Resultados Operacionais
- Resultados Correntes (antes e depois de impostos)
- Resultados Extraordinários (antes e depois de impostos)
- Resultados Líquidos do Exercício
- Resultados por acção

	Exercícios	
	N	N-1
Vendas e prestações de serviços	x	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	- x	- X
Resultados brutos	± x	± X
Outros proveitos e ganhos operacionais	x	X
Custos de distribuição	- x	- X
Custos administrativos	- x	- X
Outros custos e perdas operacionais	- x	- X
Resultados operacionais	± x	± X
Custo líquido de financiamento	- x	- X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	± x	± X
Ganhos (perdas) em outros investimentos	± x	± X
Resultados correntes	± x	± X
Impostos sobre os resultados correntes	- x	- X
Resultados correntes após impostos	± x	± X
Resultados extraordinários	± x	± X
Impostos sobre os resultados extraordinários	- x	- X
Resultados líquidos	± x	± X
Resultados por acção	± x	± X

Adaptado de “Demonstrações Financeiras”, D.C.nº20

Figura 2: Demonstração de Resultados por funções

Seguidamente efectua-se uma análise pormenorizada do modelo referenciado, par uma melhor compreensão para quem se confronta com uma demonstração deste tipo ou, eventualmente, para quem venha a realizar uma Demonstração de Resultados por funções.

- **Vendas e prestações de serviços:** rédito proveniente das vendas e das prestações de serviços líquidos de descontos e dos impostos inerentes. Inclui a variação, positiva ou negativa, da produção (produtos acabados e intermédios; subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos; produtos e trabalhos em curso), a provisão para depreciação de existências e os subsídios à exploração.

- **Custos das vendas e das prestações de serviços:** custos dos bens e dos serviços vendidos pela empresa. Sobretudo para empresas transformadoras será indispensável a determinação prévia do custo dos produtos acabados e o seu tratamento em sistema de inventário permanente.
- **Outros proveitos e ganhos operacionais:** integra os restantes proveitos e ganhos operacionais, incluindo os juros dos depósitos bancários e a recuperação de dívidas anteriormente consideradas incobráveis.
- **Custos de distribuição:** custos associados à função venda de bens e serviços.
- **Custos administrativos:** custos associados à função administrativa.
- **Outros custos e perdas operacionais:** custos e perdas operacionais que não estiverem incluídos em qualquer das rubricas anteriores. Inclui as provisões para cobranças duvidosas, multas e penalidades.
- **Custo líquido de financiamento:** custo que respeita ao financiamento contraído pela empresa, deduzido de eventuais proveitos financeiros anteriores à sua utilização. Nesta rubrica não se deve incluir os descontos de pronto pagamento concedidos ou obtidos.
- **Ganhos (perdas) em filiais e associadas:** esta rubrica inclui os ganhos ou perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial.
- **Ganhos (perdas) em outros investimentos:** esta rubrica inclui os dividendos recebidos de empresas que não sejam filiais nem associadas.
- **Resultados não usuais ou não frequentes:** resultados não usuais por natureza ou de ocorrência não frequente mas não satisfazendo simultaneamente ambas as condições, quando materialmente relevantes, como por exemplo quebras anormais em existências, ganhos em dívidas a pagar, etc.
- **Resultados de operações em descontinuação (líquido de impostos):** resultados relativos a actividades ou divisões em processo de descontinuação ou já descontinuadas, ou seja, situações relacionadas com a actividade de segmentos empresariais, sejam eles linhas autónomas de negócio ou linhas de clientes. Inclui provisões de risco e encargos relacionados com as referidas operações.
- **Alterações de políticas contabilísticas:** são também de considerar imediatamente antes do resultado líquido. Inclui os efeitos das alterações dos métodos de custeio das saídas das existências, dos métodos de amortizações, etc.
- **Resultado líquido:** este resultado tem necessariamente de coincidir com o resultado líquido que consta na Demonstração de Resultados por natureza.

Outra diferença que se evidencia na comparação dos dois tipos de demonstração consiste na aplicação do IRC. Na Demonstração de Resultados por funções, contrariamente ao outro método, é apresentada a parte do IRC que incide sobre cada um dos diversos tipos de resultados obtidos pela empresa. (IRC sobre resultados correntes, IRC sobre os resultados extraordinários, etc.). [8]

Em comparação ao exemplo referenciado na demonstração de Resultados por natureza, neste tipo de demonstração o pagamento do salário de um funcionário de secção de transportes aparecia como um custo local ou função a que o funcionário pertence.

5. INTERRELACIONAMENTO ENTRE BALANÇO E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

O Balanço é a demonstração financeira que apresenta a posição financeira de uma empresa no final do seu exercício económico e que divulga, devidamente agrupados e classificados, os activos, os passivos e o capital próprio. O Balanço não indica quanto a empresa vale, é apenas uma fotografia que retrata a situação patrimonial da empresa em termos do dever e do haver numa determinada data ou momento.

A informação necessária para o Balanço consiste em informação sobre os valores líquidos existentes no final do período, em vez do total bruto do período, como acontece com a Demonstração de Resultados. Por conseguinte, a administração de uma organização pretende conhecer o montante dos valores existentes nos bancos, o valor de existências, dos equipamentos, etc., disponíveis no final do período.

Existe uma relação íntima entre o Balanço e a Demonstração de Resultados que é aparente. A Demonstração de Resultados é o elo de ligação entre dois balanços anuais, o do ano anterior e o do ano actual. Tal como se viu anteriormente, os itens de proveitos e custos representam, de facto, uma análise mais aprofundada de elementos do capital.[5]

Quando analisamos um Balanço de fim de exercício, e a Demonstração de Resultados referente ao mesmo exercício, o saldo na conta de Resultados Líquidos do Exercício, registada na estrutura de Capital Próprio da empresa, tem que coincidir com o saldo equivalente da Demonstração de Resultados, como se verifica no exemplo com balanço sintético (apenas representa algumas das contas expressas no POC) representado na figura 3. [7]

Balanco 31-12-2003		Demonstração de Resultados 2003	
ACTIVO		Capital Próprio	
Imobilizado	60.000	Capital	30.000
		Resultados	500
Amortizações Acum.	(18.000)	Transitados	
		Resultado Liquido	6.500
Existências	20.500		37.000
Clientes	16.000	PASSIVO	
Disponibilidades	3.500	Empréstimo Longo Prazo	27.000
		Empréstimo Curto Prazo	10.800
		Fornecedores	7.200
			45.000
Total	82.000	Total	82.000

Vendas	120.000
Custo das Mercadorias Vendidas	(90.000)
Resultado Bruto	30.000
Custo das Vendas	(5.070)
Custos Administrativos	(6.500)
Amortizações	(6.000)
Encargos Financeiros	(2.430)
Resultado Antes de Imposto	10.000
Imposto	(3.500)
Resultado Liquido	6.500

adaptado de "Fundamentos de Gestão"

Figura 3: Interrelacionamento entre o Balanço e Demonstração de Resultados

6. CONCEITOS CHAVE

Custos; Proveitos; Resultados; Demonstração de Resultados; Balanço; Demonstração de Resultados por Natureza; Demonstração de Resultados por Funções; Perdas; Ganhos; Resultados Líquidos.

7. CONCLUSÃO

Após a leitura deste documento podemos concluir que a **Demonstração de Resultados** é um mapa financeiro que permite a qualquer pessoa analisar a situação económico-financeira de um determinada organização. Se o **Balanço é uma fotografia** do estado patrimonial de uma empresa no final de um dado período, então a **Demonstração de Resultados é um filme** de como variou essa situação durante esse período ou seja, de como decorreu a actividade da empresa.

A DR reflecte pois os proveitos e os custos ocorridos ao longo de um determinado período de tempo – trimestre, semestre ou ano. A diferença entre os proveitos e custos constitui o lucro da empresa durante o período considerado. A estrutura da DR compõe-se de quatro conceitos fundamentais:

- Em primeiro lugar, temos o resultado operacional, ou seja, o resultado gerado pela actividade principal da empresa. É obtido pela diferença entre as vendas da empresa e os custos operacionais (compra de mercadorias e matérias-primas, salários e encargos, custos gerais de produção e amortização do imobilizado).
- Em segundo, surge o resultado financeiro, que resulta da diferença entre proveitos e custos de natureza essencialmente financeira (juros pagos e recebidos, descontos de pronto pagamento obtidos e concedidos, rendimentos e encargos de participações de capital, etc.).
- Em terceiro, existe o resultado extraordinário, que abrange os custos e proveitos com um carácter inesperado (sinistros, multas, dívidas incobráveis ou recuperadas, etc.) ou meramente pontual (por exemplo, as mais ou menos valias resultantes da alienação de componentes do activo imobilizado).
- Finalmente, temos o resultado líquido (RL), que resulta da soma algébrica das três componentes anteriores, deduzida do IRC. O Resultado Líquido faz a ligação entre Demonstração de Resultados e Balanço, sendo também incluído nesse último.

Sabemos também que a Demonstração de Resultados por natureza é obrigatória a qualquer tipo de organização e que opcionalmente se pode também apresentar a Demonstração de Resultados por funções com a vantagem de este divulgar de forma específica os componentes do resultado líquido que sejam significativos para uma avaliação. Os custos, proveitos e resultados são conceitos com os quais estamos familiarizados e que constituem as três componentes principais na Demonstração de Resultados. “Uma empresa suporta custos com vista à obtenção de proveitos, que por sua vez concorrem para a formação de resultados”, esta frase demonstra bem aquilo que a Demonstração de Resultados traduz. [1]

Este documento permite efectuar uma análise completa da Demonstração de Resultados, pois apresenta uma explicação fundamentada de todos os elementos que constituem

uma Demonstração de Resultados. Mais que um documento técnico de contabilidade, é um documento de consulta para qualquer leitor interessado nesta matéria com o objectivo de ficar minimamente habilitado para ler e compreender estes tipos de mapas financeiros, que tantas restrições podem trazer ao desempenho das empresas. Neste documento encontram-se bases que poderão ser adquiridos para o desenvolvimento de Demonstrações de Resultados quando se pretende seguir a área de contabilidade, mas mais importante do que quem tem que produzir e elaborar documentos financeiros, interessa a perspectiva de quem ganhará uma nova potencialidade se os souber ler e compreender.

A realização deste trabalho foi para mim de extrema importância, do qual pude retirar bastantes dados e adquirir conhecimentos que serão sempre relevantes no futuro, uma vez que me permitiu adquirir um conhecimento aprofundado de temas que futuramente me poderão ser úteis, quer numa perspectiva de engenheiro, quer numa perspectiva de gestor, etc. O próprio tema em si, carrega-se de uma importância relevante, sendo que se trata no fundo de uma ferramenta essencial, na análise e avaliação de desempenho em qualquer empresa ou outra qualquer entidade, que careça de uma gestão racional e objectiva, fundamentada em pareceres contabilísticos importantes para a definição do seu futuro e/ ou linha orientadora na prossecução dos seus objectivos.

8. BIBLIOGRAFIA

- [1] Borges, A. *et al*, “Estudo de Contas”, *Elementos de Contabilidade Geral*. Áreas Editora, 16ª Edição, Lisboa, 1998, pp. 614-743 e pp. 803-816.
- [2] Wischneski, J.; “Gestão De Custos E Orçamentos Por Actividade”, O caso de uma cooperativa do oeste do Paraná, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003, pp. 21-39
- [3] Costa, C.; Alves, G., – “Demonstrações Financeiras”, *Contabilidade Financeira*. Editora Rei dos Livros, 3ª Edição, Lisboa, 2001, pp. 105-143.
- [4] Esteves, J.C., *MBA-Princípios de Contabilidade Financeira*. pp. 1-43.
- [5] Nelson, B.; Economy, P. “Demonstração de Resultados”, *Gestão para Totós*. Porto Editora, 6ª Edição, Lisboa, 2005, pp. 309-319.
- [6] Lerner, J.L.; Cashin, J.A., “Demonstrações Financeiras”, *Contabilidade*. Editora McGraw-Hill Portugal, Lisboa, 2001, pp. 3-14.
- [7] Figueiredo, J., “Contabilidade”, *Fundamentos de Gestão (apontamentos informais sobre contabilidade e gestão)*, IST, Lisboa, 2004, pp. 5-13.
- [8] Bento, J.; Fernandes Machado, J., – *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*. Porto Editora, 24ª Edição, Lisboa, 2000.