

A CONTABILIDADE DA MATRIZ E DA FILIAL - UMA PROPOSTA DE CONTROLE GERENCIAL

ABSTRACT

Branch office operations expand a business's ability to attract new markets by providing products or services at locations other than the home office.

Separate (descentralized) accounting records are often necessary to account for branch operations, for the purpose of measuring branch profitability and because branches may operate at some distance from the home office.

Interbranch transactions may also occur, and must also be eliminated when combined statements are prepared.

RESUMO

Abrir uma filial é uma forma de expandir os negócios de uma empresa, pois possibilita que novos mercados sejam alcançados.

São necessários alguns registros da contabilidade descentralizada para controle das operações das filiais e para que seja facilitado o cálculo do lucro por estabelecimento.

As operações intercompanhia que ocorrerem devem ser registradas na contabilidade, mas devem ser eliminadas por ocasião da preparação das demonstrações contábeis.

1- Característica das Operações de uma Filial

Quando uma organização já existente vê uma possibilidade de expansão em seu próprio mercado ou de estabelecer-se em outro, criando novas oportunidades para seus produtos ou serviços, é a ocasião adequada para criação de uma filial onde se concentre as operações do novo mercado. A sede da filial pode se situar em outro bairro da cidade ou do país, onde quer que se situe geograficamente o novo mercado. O principal objetivo da criação da filial é expandir as vendas da organização. Mesmo não sendo legalmente uma entidade separada, a filial funciona quase autonomamente, mantendo a Contabilidade relacionada às suas vendas, os estoques, contas a receber, e a pagar, e despesas. A filial pode entretanto, deixar que o controle de certas atividades comuns a companhia como, por exemplo: produção ou folha de pagamento, sejam controladas pela matriz.

Uma outra forma da organização expandir suas vendas e penetrar em um novo mercado, é uma agência. Uma agência é um estabelecimento que tem amostras dos produtos ou descrição dos serviços da companhia, com o objetivo de contratar vendas ou ordens de serviços. Diferentemente da filial a agência usualmente não tem poder de aprovar contratos e sua função é exercida totalmente sob o controle centralizado da matriz.

Na prática, porém, o controle exercido sobre a filial ou a agência é decorrente da política gerencial adotada na organização, o que resulta em algumas formas híbridas de operação de filial ou agência, dessa maneira, encontram-se agências que mantêm sua própria Contabilidade de contas a receber e a pagar, filiais que precisam da aprovação da matriz para seu departamento de crédito, e assim por diante.

Não importando sua forma exata de organização, as operações de uma filial devem ser contabilizadas separadamente, mesmo porque é mais conveniente manter descentralizados os registros, pois, a filial opera geograficamente separada da matriz, ou para determinar a rentabilidade gerada pela filial ou mesmo por ambas as razões.

2 - As Normas Brasileiras de Contabilidade para as Filiais

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Nº 684 de 14 de dezembro de 1990 aprovou a NBC T 2.6 (Norma Brasileira de Contabilidade) que trata da escrituração contábil das filiais, estas normas foram publicadas no Diário Oficial da União a 27 de agosto de 1991. Segue na íntegra o texto das normas.

NBC T 2.6 - DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS

01- A Entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizada, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observado o que prevê a NBC T2 - Da Escrituração Contábil.

02 - A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

03 - O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará por conta da Entidade.

04 - As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, serão eliminadas na elaboração das demonstrações contábeis.

05 - as despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.

06 - O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da Entidade.

3 - Impostos e Contribuições Em Estabelecimentos de Uma Empresa¹

A Legislação Tributária Brasileira exige das empresas uma série de impostos e contribuição que impactam a apuração dos seus resultados. A seguir é feito um pequeno resumo de como devem ser apurados os diversos impostos nos estabelecimentos, matriz e filial, de uma empresa.

PIS S/ Faturamento: É uma contribuição devida para todos os estabelecimentos da empresa, a uma alíquota de 0,65% calculada sobre o faturamento. Exemplificando: se uma empresa tiver quatro estabelecimentos, todos estão obrigados a recolher esta contribuição, salvo se houver uma solicitação à Secretaria da Receita Federal, pedindo centralização da cobrança no estabelecimento central, sobre todo faturamento da organização.

¹Contribuição a este artigo do Contador Rilder Bezerra de Castro, Empresário de contabilidade e professor do Curso de Ciências Contábeis da UNIFOR

COFINS S/ Faturamento: O mesmo tratamento dado ao PIS s/faturamento é dado ao COFINS s/faturamento.

IRPJ : Com a Lei 9.430/96, a partir de 1997 o IRPJ das empresas tributadas pelo Lucro Real, será recolhido na forma de estimativa ou no encerramento do resultado trimestral. No caso de estimativa, deve-se calcular um determinado percentual sobre a receita bruta mensal, que varia de acordo com a atividade da empresa, para que no final do exercício seja comparado com o IRPJ apurado sobre o Lucro Real . No caso de apuração trimestral, calcula-se o IRPJ sobre o lucro real trimestral, a uma alíquota de 15%. Em ambos os casos, o recolhimento é centralizado no estabelecimento matriz, diferentemente dos recolhimentos do PIS e do COFINS.

Contribuição Social: Da mesma forma que o IRPJ, a Contribuição Social é devida de forma estimada ou de acordo com apuração trimestral. No caso de estimativa, a base de cálculo da Contribuição Social é 12% da Receita Bruta, acrescida dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, e demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas auferidas no mesmo período. Tanto na estimativa quanto na apuração trimestral, a alíquota é de 8%, sendo recolhida centralizadamente no estabelecimento matriz.

ICMS: Este imposto é cobrado de forma bastante diversificada, pois pode variar de acordo com a atividade ou natureza da empresa ou até mesmo de acordo com o produto comercializado. Porém pode-se ter uma idéia dentro de uma apuração de ICMS em regime Normal. Cada estabelecimento tem direito ao crédito de ICMS na compra de suas mercadorias, nas transferências recebidas de outros estabelecimentos, nas aquisições de imobilizado ou na devolução das vendas. Da mesma forma tem obrigação de debitar-se ao vender suas mercadorias, ao transferir mercadorias para outros estabelecimentos ou ao efetuar devolução de compras.

EXEMPLO: A Empresa possui dois estabelecimentos “A” e “B”:

Estabelecimento ”A” :

- Comprou mercadorias no montante de R\$10.000,00
- Vendeu mercadorias no montante de R\$15.000,00;
- Transferiu mercadorias para “B” no montante de 1.000,00
- Devolveu compras no montante de R\$1.000,00

Estabelecimento ”B” :

- Recebeu mercadorias de “A “ no montante de R\$1.000,00
- Vendeu mercadorias no montante de R\$2.000,00

Solução: (alíquota do ICMS 17%)

Estabelecimento ”A” : Crédito

Débito

(10.000 x 17%)	1.700,00	2.550,00 (15.000 x 17%)
		170,00 (1.000 x 17%)
		<u>170,00</u> (1.000 x 17%)
	Total	2.890,00

“A” deve recolher R\$1,190,00 (2.890,00 - 1.700,00)

“B”	Crédito	Débito
(1.000,00 x 17%)	170,00	340,000 (2.000,00 x 17%)

“B” deve recolher R\$ 170,00 (340,00 - 170,00)

ISS : Imposto sobre Serviço. Incide sobre todo serviço prestado, com alíquota variável de acordo com sua atividade, variando de 0,2% a 5% do faturamento, com recolhimento descentralizado em cada estabelecimento.

IPI : Imposto sobre Produto Industrializado. É outro imposto que possui apuração bastante complexa, pois varia de acordo com o tipo de produto, sua apuração também é descentralizada por estabelecimento, havendo o crédito nas entradas e o débito nas saídas dos produtos, da mesma forma do ICMS. Porém a apuração é efetuada por dezenas, e deve-se recolher o valor apurado no final da dezena seguinte. Caso a empresa queira centralizar os recolhimentos no estabelecimento Matriz, deve solicitar a centralização, conforme o art. 36, inciso 17, do Decreto 87.981/82

4 - A Contabilidade da Filial

A Contabilidade da filial pode ser considerada essencialmente, uma aplicação da *Contabilidade Para Controle*. Representa a combinação de uma série de registros subsidiários em ambos os estabelecimentos matriz e filial e, aqueles mantidos pela filial independentemente da matriz, são ajustados ou eliminados no final do período.

Quando estabelece uma filial a matriz deve criar uma conta especial para controle chamada *operações com a filial*, ou outro título semelhante, da mesma forma que a filial deve ter uma conta denominada *operações com a matriz*.

Quando a matriz transfere dinheiro ou outros ativos para a filial, a matriz deve registrar o débito em sua conta assim como a filial deve registrar o crédito pelos recursos recebidos. Se a matriz paga alguma despesa da filial, a matriz deve reduzir suas despesas registrando-as na conta da filial. Da mesma forma que a filial deve creditar estas despesas na conta da matriz.

De sorte que, no final do exercício, as contas de *operações com a filial e operações com a matriz* tenham o mesmo saldo, geralmente um saldo devedor na Contabilidade da matriz *operações com a filial* pois, representam o investimento feito pela matriz na filial e, um saldo credor na conta de controle da filial *operações com a matriz* pois representam o patrimônio líquido da filial.

No final do exercício, o lucro da filial é apurado contra seus registros na rubrica *operações com a matriz*, pois, uma filial não retém lucros de suas operações apurados separadamente. A matriz considera o resultado da filial seja ele lucro ou prejuízo, como um acréscimo ou um decréscimo de seu registro de *operações com a filial*.

Um dos aspectos específicos da Contabilidade da filial é a transferência de ativos, de uma sede para outra é importante notar que a *Contabilidade Para Controle* não registra ativos reais ou patrimônio líquido mas apenas as transferências feitas entre as sedes. Portanto, quando as demonstrações contábeis combinadas são elaboradas, as operações da matriz e

da filial são consideradas juntas e as contas da *Contabilidade Para Controle* são eliminadas.

5 - Demonstrações Contábeis Combinadas e Eliminação de Registros

Ao final do exercício social as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas, para mostrar a performance da organização como um todo, estas demonstrações abrangem as operações desenvolvidas tanto na matriz como na filial, entretanto, não incluem a *Contabilidade Para Controle* de ambos os estabelecimentos pois, foram eliminadas afim de evitar que os ativos sejam contados duas vezes as contas de *operações com a filial e operações com a matriz* são fechadas pelos registros de eliminação que são feitos somente nos papéis de trabalho usados em sua preparação e nunca em livros separados ou mesmo na Contabilidade oficial da matriz ou da filial.

Para fazer a eliminação dos registros da *Contabilidade Para Controle*, são preparados papéis de trabalho com colunas separadas para a matriz e a filial. As eliminações e os totais combinados de cada transferência de ativos entre as companhias são feitas através do devido registro na coluna das eliminações. É costume que seja elaborada uma nota explicando como se procedeu a eliminação:

Registro	Matriz		Filial		Eliminações (1)		Combinado	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
Caixa	100.000		5.000				105.000	
Operações c/ Filial	10.000				10.000			
Operações c/ matriz				10.000		10.000		
Contas a Receber	20.000		10.000				30.000	
etc.								

1 para eliminar o saldo das contas de operações com a matriz e operações com a filial

6 - A Contabilidade Geral da Matriz e a Filial

Os procedimentos da contábeis tanto da matriz quanto da filial são os mesmos de qualquer entidade individual. A única particularidade da Contabilidade da matriz e da filial são as transferências intercompanhia de ativos de uma sede para outra. Isto é as transferências de caixa, remessas de mercadorias para uso ou venda da matriz para a filial, nesses casos a matriz pode cobrar da filial um preço de transferência ao custo ou acima do custo.

Na contabilidade brasileira existe vantagem de se fazer transferência de estoque acima do custo, a preço de venda e, dessa forma eliminar a conta de ICMS na filial.

A contabilização destas transferências de mercadorias da matriz para a filial variam dependendo se a companhia usa o sistema de inventário periódico ou permanente.

Sob o método do inventário periódico, a contabilização do estoque é determinada pela contagem física ao final do período contábil, as vendas intercompanhia são contabilizadas na matriz numa conta denominada *remessas para filial*, e na Contabilidade da filial *remessas da matriz*. Como na *Contabilidade Para Controle* estes registros de transferência devem ser eliminados no final do período contábil, nenhum registro é feito nos estoque na ocasião do envio da transferência.

O sistema de inventário periódico é mais adequado para empresas que trabalham com um grande quantidade de mercadorias de baixo valor, como lojas de alimentação e ou semelhantes.

Por outro lado, quando usado o sistema de inventário permanente, o custo de cada item dos estoques é creditado na conta dos estoques e debitado ao custo das mercadorias vendidas por ocasião da venda, o que resulta numa Contabilidade atualizada em tempo real. Não é usado nenhum registro contábil para registrar as transferências intercompanhia. O sistema de inventário permanente é mais apropriado às empresas que trabalham com itens de maior valor como carros geladeiras, etc, pois o custo de cada um pode ser facilmente determinado. Isto não quer dizer que este método também não seja usado em empresa que trabalham com itens de pequeno valor pois já está sendo usado com grande aceitação nos supermercados.

7 - Abordagem Prática

A seguir são mostradas várias alternativas simplificadas da *Contabilidade Para Controle* utilizando as transações elencadas no exemplo a seguir.

EXEMPLO:

Assume-se que a “*F. Santos SA*” estabelece uma filial que começa a operar em Janeiro de 19x1, e as seguintes transações foram realizadas:

1. A Matriz transfere R\$ 12.000 para as operações da Filial
2. A Matriz transfere estoques no valor de R\$40.000 para a Filial;
3. A Filial compra a prazo estoques no valor de R\$7.000 a um fornecedor externo;
4. O total das vendas da Filial durante o ano foi de R\$150.000, todas foram feitas a prazo.
5. A Filial recebe R\$140.000 de suas vendas a prazo;
6. A Filial emite um cheque de R\$20.000 para comprar equipamentos;
7. A Filial paga R\$6.000 a um Fornecedor externo
8. A Filia paga a Matriz R\$ 11.000 de despesas operacionais: gerais, administrativas e de vendas ;
9. A despesa de depreciação da Filial, correspondente ao equipamento comprado, é de R\$ 2.000;
10. A Filial remete R\$80.000 para a Matriz;
11. A Filial fecha sua Contabilidade ao final do período de 19x1.

Obs: Em dezembro de 19x1 o inventário físico feito na Filial da “*F. Santos SA*” acusa um valor de R\$15.000 e de R\$ 30.000 na Matriz.

Obs: Nas propostas elaboradas nos exemplo que se seguem não foram consideradas incidências de impostos nas operações de transferência intercompanhia.

7.1 - Transferência Intercompanhia ao custo, sistema de inventário periódico:

Quando a Matriz transfere mercadorias para a Filial, a matriz debita sua conta de controle *operações com a filial* pela transferência. Se a matriz debita a filial pelo custo das mercadorias, não há lucro para a matriz, e a transferência é apenas contabilizada em cada sede nas contas de transferência que são eliminadas na Contabilidade conjunta no final do período.

EXEMPLO 1 : A “*F. Santos SA*” debita á sua filial ao custo pela remessa de estoques, veja as transações propostas, a organização adota o sistema de inventário periódico.

Os lançamentos para o período contábil de 19x1, de ambas, matriz e filial , utilizando as contas da *Contabilidade Para Controle* são os seguintes:

	Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito		Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
1	Operações com a Filial	12.000		1	Caixa	12.000	
	Caixa		12.000		Operações com a matriz		12.000
2	Operações com a Filial	40.000					
	Remessa de Estoques		40.000	2	Remessas da matriz	40.000	
					Operações com a matriz		40.000
				3	Compras a prazo	7.000	
					Fornecedores		7.000
				4	Contas a Receber	150.000	
					Vendas a Prazo		150.000
				5	Caixa	140.000	
					Contas a Receber		140.000
				6	Planta e Equipamento	20.000	
					Caixa		20.000
				7	Fornecedores	6.000	
					Caixa		6.000
8	Operações com a filial	11.000		8	Despesas Operacionais	11.000	
	Despesas operacionais		11.000		Operações com a matriz		11.000
				9	Despesas Operacionais	2.000	
					Depreciação Acumulada		2.000
10	Caixa	80.000		10	Operações com a matriz	80.000	
	Operações com a filial		80.000		Caixa		80.000
11	Operações com a filial	105.000		11	Estoques	15.000	
	Lucro da Filial		105.000		Vendas	150.000	
					Recebimentos da Matriz		40.000
					Compras		7.000
					Despesas Operacionais		13.000
					Operações com a matriz		105.000

Note-se que o saldo na conta de *Operações com a matriz* é de R\$88.000,00 em débito que corresponde ao saldo da conta de *Operações com a Filial* R\$88.000,00 em crédito.

Em 31 de dezembro de 19x1 a “*F. Santos SA*” preparou as demonstrações contábeis básicas, para facilitar a preparação das demonstrações usou um papel de trabalho que inclui uma coluna para eliminar os lançamentos feitos nas contas de *Operações com a matriz e Operações com a filial*, e qualquer outras contas usadas para registrar as transferências intercompanhia, de uso somente na *Contabilidade Para Controle*, é importante notar que estes registros não fazem parte da Contabilidade formal.

O papel de trabalho que se segue mostra como se procedeu a eliminação dos registros feitos na matriz e na filial da “*F. Santos SA*” antes de que se proceda o fechamento do balanço anual. Note-se que os saldos das contas de *Operações com a matriz e Operações com a filial*, diferem neste pré balanço. Depois que a filial fechar seu lucro de R\$105.000,00 contra a conta de *Operações com a matriz*, o saldo que era de R\$17.000 devedor passará a

ser R\$88.000 credor. Presume-se que a matriz tenha reconhecido o lucro da filial de R\$105.000 como é mostrado no pré balanço que se segue.

Contas	Matriz		Filial		Eliminações		DRE	Lucro Retido	Balço
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Dr (Cr)	Dr (Cr)	Dr (Cr)
Caixa	100.000		46.000						146.000
Contas a Receber	70.000		10.000						80.000
Estoques	40.000		0				40.000		
Imobilizado	300.000		20.000						320.000
Depreciação Ac.		100.000		2.000					(102.000)
Operações com a Filial	88.000					88.000 ¹			0
Contas a Pagar		50.000		1.000					(51.000)
Operações com a Matriz			17.000			17.000 ¹			0
Ações Ordinárias		160.000							(160.000)
Lucro Acumulado		83.000						(83.000)	
Vendas		200.000		150.000			(350.000)		
Compras	100.000		7.000				107.000		
Despesa Operacional	40.000		13.000				53.000		
Remessas da matriz			40.000			40.000 ²	0		
Remessas para a Filial		40.000			40.000 ²		0		
Lucro da Filial		105.000			105.000 ¹		0		
TOTAIS	738.000	738.000	153.000	153.000	145.000	145.000			
Estoques inicial 31/12	30.000		15.000				(45.000)		45.000
lucro líquido							(195.000)	(195.000)	
Lucro retido								(278.000)	(278.000)
TOTAL									0

1 para eliminar os registros feitos nas contas de Operação com a matriz e Operações com a filial.

2 para eliminar os envios de mercadorias de um estabelecimento para outro.

7.2 - Transferência Intercompanhia acima do custo, sistema de inventário periódico.

Quando a matriz remete para a filial produtos a um valor acima do custo desses produtos, a matriz naturalmente, tem um lucro com essa remessa. Este lucro, no entanto, não pode ser realizado pela companhia até que as mercadorias sejam vendidas pela filial.

O lucro auferido nesta operação é, nestes casos, considerado como diferido na matriz. Por ocasião da transferência intercompanhia acima do custo debita-se na conta de *operações*

²Para eliminar os envios de mercadorias de um estabelecimento para outro

com a *filial*, o valor real dos produtos transferidos e credita-se em *remessas para a filial*, o valor da transferência e a diferença é creditada em lucros diferidos.

No final do período contábil, o inventário físico deverá bater com o saldo da contabilidade da filial a percentagem do lucro diferido é aplicada aos estoques revelando qual o percentual do lucro diferido que ainda resta nos estoques finais da filial.

O Lucro diferido, tanto o realizado quanto o correspondente à parte que não foi vendida nos estoques da filial, devem também serem eliminados quando, forem elaborados os demonstrações contábeis pois o lucro é decorrente também das vendas da filial.

EXEMPLO: A Matriz da “*F. Santos SA*” envia mercadorias que custam R\$ 40.000,00 para sua filial, mas cobra de R\$50.000,00 por estas mercadorias, a empresa usa o sistema de inventário periódico.

Para calcular o valor do lucro diferido simplesmente subtrai o custo real das mercadorias do custo cobrado à filial

$$R\$50.000,00 - R\$40.000,00 = R\$10.000,00$$

Determina percentual de lucro:

$$R\$10.000,00 : R\$50.000,00 = 20\%$$

Os registro contábeis são os seguintes:

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
Operações com a Filial	50.000		Remessa da Matriz	50.000	
Remessas para a Filial		40.000	Operações com a Matriz		50.000
Lucro Diferido		10.000			

No final do ano a contagem física do estoque final da filial tem um custo de R\$15.000,00, mas se todo esse estoque veio da matriz sabe-se que o custo real desse estoque é R\$12.000,00, e que R\$3.000,00 representa lucro diferido.

$$R\$15.000 \times 20\% = R\$3.000,00 \text{ (lucro diferido)}$$

Para se calcular o lucro realizado na matriz basta calcular o lucro diferido correspondente que ainda resta nos estoques da filial, portanto R\$3.000,00 é o saldo do lucro diferido restante nos estoques da filial, seu cálculo permite a matriz realizar a parte do lucro referente aos estoques foram vendidos pela filial.

$$R\$10.000,00 - R\$3.000,00 = R\$7.000,00 \text{ (lucro realizado)}$$

Os registro contábeis são os seguintes:

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
Operações com a Filial	95.000		Estoque	15.000	
Lucro da Filial		95.000	Vendas	150.000	
			Remessas da Matriz		50.000
Lucro Diferido	7.000		Compras		7.000
Lucro da Filial		7.000	Despesas Operacionais		13.000
			Operações com a Matriz		95.000

A tabela mostra as eliminações feitas nos papéis de trabalho da “*F. Santos SA*” em 31 de Dezembro de 19x1, antes de serem fechados os livros da Filial. Note-se que a conta *Operações com a filial*, e *Operações com a matriz*, diferem no pré-balanço. Depois da filial fechar seus R\$95.000,00 de lucro líquido na conta de *Operações com a matriz*, na qual existe um débito de R\$7.000,00 apura um saldo credor de 88.000. A matriz

presumivelmente já reconheceu o lucro da filial de R\$102.000,00 (R\$95.000 + R\$7.000 proveniente do lucro diferido) como é mostrado a seguir:

Contas	Matriz		Filial		Eliminações		DRE	Lucro Retido	Balço
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Dr (Cr)	Dr (Cr)	Dr (Cr)
Caixa	100.000		46.000						146.000
Contas a Receber	70.000		10.000						80.000
Estoques	40.000		0				40.000		
Imobilizado	300.000		20.000						320.000
Depreciação Ac.		100.000		2.000					(102.000)
Operações com a Filial	88.000					88.000 ¹			0
Contas a Pagar		50.000		1.000					(51.000)
Operações com a Matriz			7.000			7.000 ¹			0
Ações Ordinárias		160.000							(160.000)
Lucro acumulado		83.000						(83.000)	
Vendas		200.000		150.000			(350.000)		
Compras	100.000		7.000				107.000		
Despesas Operac.	40.000		13.000				53.000		
Remessas da matriz			50.000			50.000 ¹	0		
Remessas para a Filial		40.000			40.000 ²		0		
Lucro da Filial		102.000			102.000 ¹		0		
lucro diferido		3.000			10.000 ²	7.000 ¹			
TOTAIS	738.000	738.000	153.000	153.000	152.000	152.000			
Estoques inicial 31/12	30.000		12.000				(42.000)		42.000
lucro líquido							(192.000)	(192.000)	
Lucro retido								(275.000)	(275.000)
TOTAL									0

1 para eliminar os saldos das contas operações com a filial e operações com a matriz, o lucro intercompanhia incluindo o diferido .

2 para eliminar as remessas entre as sedes incluindo aquelas que geraram lucro diferido.

7.3 - Diferimento do lucro em estoque iniciais, sistema de inventário periódico

Os lucros diferidos que permanecem nos estoques após o período contábil, são naturalmente, incorporados ao estoque inicial do próximo período contábil. E, quando os estoques são vendidos no próximo período, a matriz naturalmente pode realizar o lucro diferido que restou nos mesmos.

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
			Contas a Receber	20.000	

			Vendas		20.000
			Vendeu todo o EI		
			Despesas Operacionais	2.000	
			Depreciação Acumulada		2.000
			Registro da depreciação		
			Vendas	20.000	
			Despesas Operacionais		2.000
			Estoques iniciais		15.000
			Operações com a matriz		3.000
			Para fechar a contabilidade da filial		
Operações com a filial	3.000				
Lucro da filial		3.000			
Lucro diferido	3.000				
Lucro da filial		3.000			

O lucro diferido é relativo aos estoques que foram vendidos e por isso podem ser reconhecidos. Relembrando que este lucro diferido 20% de R\$ 15.000,00 no final do ano 31/12/X1 . O lucro apurado na filial foi R\$ 6.000,00 e foi fechado em lucros retidos.

Os lançamentos feitos na matriz e na filial para ajustes e eliminações são os seguintes:

Lançamentos na Matriz:

Operações com a Filial		Lucro da Filial	
Saldo inicial	88.000		3.000
	<u>3.000</u>		<u>3.000</u>
	91.000		6.000

Lançamentos na Filial:

Operações com a Matriz		Estoques	
Saldo inicial	88.000	Saldo inicial	15.0000

Antes do lançamento de fechamento das operações da filial e incluindo 3.000 de lucro com vendas intercompanhia que estão no saldo do estoques iniciais.

As eliminações necessárias são as seguintes:

Lucro da filial	6.000	
Operções com a matriz	88.000	
Estoques Iniciais		3.000
Operações com a Filial		91.000

O papel de trabalho a seguir mostra o detalhe dos lançamentos de eliminação:

Contas	Matriz		Filial		Eliminações		Total Combinado	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Dr (Cr)	Dr (Cr)

Operações com Filial	91.000					91.000		0
Lucro da Filial		6.000			6.000			0
Operações com Matriz				88.000	88.000			
Estoques			15.000			3.000		12.000

Os estoques iniciais, que se tornarão parte do CPV, estão mostrado corretamente na coluna dos totais combinados da “*F. Santos SA*”, ao custo, em 31/12/X2.

7.4 - Transferências intercompanhia ao custo (sistema de inventário permanente)

Quando se adota o sistema de inventário periódico o saldo dos estoques ao final do período contábil, é baseado em contagem física dos itens remanescentes.

No regime de inventário permanente, no entanto, o saldo dos estoques é atualizado a cada compra ou venda de mercadoria, assim, o custo é atualizado diretamente no saldo dos estoques, e cada venda, ou remessa, de mercadorias requer dois registros, um para reduzir os estoques aumentando o custo das mercadorias vendidas CMV e outro para registrar as vendas tendo como contrapartida contas a receber ou disponibilidades,

Quando acontece uma venda intercompanhia e a empresa que adota o sistema de inventário permanente, a matriz debita sua conta de *operações com a filial* a crédito de seus estoques, pelo valor das mercadorias transferidas. A Filial então, registra o débito em seus estoques a crédito da conta de *operações com a matriz*. A cada venda feita pela filial, credita-se a conta de Receitas de Vendas e debita-se Contas a Receber ou Disponível, pelo valor da venda. Ao mesmo tempo que é debitado o CMV e creditado Estoques pelo valor do custo.

As eliminações não são necessária no final do período contábil para este tipo de transação, salvo as contas de *operações com a matriz* e *operações com a filial* que são contas da Contabilidade Para Controle e naturalmente eliminadas no final do período.

EXEMPLO:

A matriz da “*F. Santos SA*” transfere para sua filial, ao custo, mercadorias no valor de R\$40.000,00. A organização adota o sistema de inventário permanente.

No método de inventário permanente as transferências intercompanhia que são efetuadas ao custo são registradas, diretamente na conta dos estoques assim como as compras efetuadas de vendedores externos.

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
1- Operações com a filial	12.000		1- Disponível	12.000	
Disponível		12.000	Operações com a Matriz		12.000
2- Operações com a filial	40.000		2- Estoques	40.000	
Estoques		40.000	Operações com a Matriz		40.000
			3- Estoques	7.000	
			Contas a Pagar		7.000

Cada venda, nesse caso, requer dois lançamentos, uma para registrar a venda e outro para ajustar os estoques e o CMV. Suponhamos que na filial o CMV para o ano de 19x1 foi de R\$32.000,00 para uma venda de R\$150.000,00

Lucro acumulados		83.000						(83.000)	
Vendas		200.000		150.000				(350.000)	
CMV	70.000		32.000					102.000	
Despesas Oper.	40.000		13.000					53.000	
Lucro da Filial		105.000			105.000 ³		0		
TOTAIS	698.000	698.000	153.000	153.000	105.000	105.000			
lucro líquido								(195.000)	(195.000)
Lucro retido								(278.000)	(278.000)
TOTAL									0

7.5 - Transferências intercompanhia acima do custo, sistema de inventário permanente

Quando as vendas intercompanhia são feitas acima do custo em um sistema de inventário permanente o procedimento é uma combinação dos procedimentos demonstrados no itens anteriores.

A matriz da “*F. Santos SA*” transfere no valor de R\$50.000,00 para sua filial mercadorias cujo custo é R\$40.000,00 . A “*F. Santos SA*” adota o sistema de inventário permanente. lucro diferido na operação é de R\$10.000,00 que representa 20% do valor da venda. Os registros contábeis para esta transferência quando está sendo adotado o regime de inventário permanente, são registrado diretamente nos estoque ao invés de remessas para a filial assim como as compras feitas de vendedores externos.

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
Operações com a filial	50.000		Estoques	50.000	
Estoques		40.000	Operações com a matriz		50.000
Lucro diferido		10.000	Estoques	7.000	
			Contas a pagar		7.000

Dois lançamentos são necessários para registrar as vendas da filial, primeiro debita-se contas a receber e credita-se vendas depois debita-se CMV e credita-se estoques. O CMV do ano de 19X1 (R\$42.000) é determinado desta forma: $50.000 + 7.000 - 15.000 = 42.000$.

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
			Contas a Receber	150.000	
			Vendas		150.000
			CMV	42.000	
			Estoques		42.000

³ para eliminar os registros feitos nas contas de Operação com a matriz e Operações com a filial

Oper.	40.000		13.000				53.000		
Lucro da Filial		102.000			102.000 ⁴		0		
Lucro Diferido		3.000			10.000	7.000			0
TOTAIS	698.000	698.000	153.000	153.000	112.000	112.000			
lucro líquido							(192.000)	(192.000)	
Lucro retido								(275.000)	(275.000)
TOTAL									0

7.6 - Lucro Diferido no Estoque Inicial, sistema de inventário permanente

O lucro diferido que resta no final do exercício é naturalmente adicionado aos estoques iniciais do período seguinte.

EXEMPLO:

O que aconteceria no próximo ano (19X2) ao lucro diferido remanescente no estoque da filial no final do ano (31/12/X1) quando se adota o sistema de inventário permanente? Este lucro naturalmente passaria ao período seguinte fazendo parte dos estoques iniciais.

Este lucro diferido e os estoques seriam contabilizados normalmente.

Mas suponhamos que para simplificar, a única operação feita entre a matriz e a filial sejam essas:

Lançamentos na Matriz	Débito	Crédito	Lançamentos na Filial	Débito	Crédito
			1- Contas a Receber	20.000	
			Vendas		20.000
			CMV	15.000	
			Estoques		15.000
			3 -Despesas operacionais	2.000	
			Depreciação acumulada		2.000
			4 - Vendas	20.000	
			CMV		15.000
			Despesas Operacionais		2.000
			Operações com a matriz		3.000
4 - operações com a filial	3.000				
Lucro da filial		3.000			
5 - Lucro diferido	3.000				
Lucro da filial		3.000			

1 - para registrar a venda de todo o estoque inicial

2 - para registrar a depreciação do equipamento

3 - para fechar a contabilidade da filial a 31/12/X2

⁴ para eliminar os registros feitos nas contas de Operação com a matriz e Operações com a filial

4 - O lucro diferido é correspondente aos estoques que foram vendidos e por esta razão pode ser reconhecido.

5 - o lucro da filial de 6.000 pode ser fechado contra a conta de lucros retidos.

Excluindo o lançamento 3 todos os outros necessitam de serem fechados no final do período.

Lançamentos na Matriz	
Operações com a filial	
Saldo inicial	88.000
Lançamento 4	3.000
	91.000
Lucro da Filial	
Lançamento 4	3.000
Lançamento 5	3.000
total	6.000 antes do fechamento

Lançamentos na Filial	
Operações com a Matriz	
saldo inicial	88.000 antes do fechamento

As eliminações necessárias baseadas nestes lançamentos são as seguintes:

Lançamentos	Débito	Crédito
Lucro da Filial	6.000	
Operações com a matriz	88.000	
CMV		3.000
Operações com a Filial		91.000

Contas	Matriz		Filial		Eliminações		DRE	Lucros Retidos	Balço
	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito	Dr (Cr)	Dr (Cr)	Dr (Cr)
Operações com a Filial	91.000					91.000			0
Lucro da Filial		6.000			6.000				0
Operações com a Matriz				88.000	88.000				0
CMV			15.000			3.000			12.000

Note que o CMV da filial de R\$12.000, está corretamente mostrado na coluna dos totais

8 - Operações Intercompanhia

Uma organização que tem além do estabelecimento matriz várias filiais, todas as operações discutidas anteriormente podem se realizar não somente entre matriz e filial mas também entre as filiais.

As operações entre as filiais devem ser registradas em suas contabilidade usando as contas apropriadas para este fim.

Todas as transações entre as filiais devem ser eliminadas por ocasião do fechamento do balanço no final do período contábil.

EXEMPLO:

A filial Y transfere estoque ao custo de R\$3.000 para filial Z em 31/12/X1 , a empresa usa o inventário periódico:

Os lançamentos feitos em ambas as filiais são os seguintes:

Lançamentos Filial Y	Débito	Crédito	Lançamentos Filial Z	Débito	Crédito
Contas a Receber filial Z	3.000		Recebimentos de filiais Y	3.000	
Remessas a filiais - Z		3.000	Contas a Pagar filial Y		3.000

As eliminações necessárias baseadas nestes lançamentos são as seguintes:

Lançamentos	Débito	Crédito
Remessas a filiais - Z	3.000	
Recebimentos de filiais Y		3.000
Contas a Pagar filial Y	3.000	
Contas a Receber filial Z		3.000

Conclusão

Como foi possível observar ao longo deste estudo, abrir uma filial é uma forma de expandir os negócios de uma empresa, e aumentar suas possibilidades de lucro, pois novos mercados serão alcançados pelo estabelecimento de uma filial separa geograficamente da matriz.

São necessários alguns registro da contabilidade descentralizada para controle das operações das filiais e para que seja facilitado o cálculo do lucro por estabelecimento.

As operações intercompanhia que ocorrerem e devem ser registradas na contabilidade, mas devem ser eliminadas por ocasião da preparação das demonstrações contábeis.

Mesmo considerando a de importância básica para a ampliação dos negócios a descentralização geográfica da companhia através de estabelecimentos da empresas, considera-se de extrema importâncias que seja exercido um rígido controle entre esta operações em primeiro lugar para que seja determinado a rentabilidade de cada estabelecimento e, principalmente para que se conheça a rentabilidade do negócio como um todo daí a utilidade da proposta de *Contabilidade Para Controle* discutida neste trabalho.

Os controles gerenciais, neste tipo de negócio devem ser escolhidos com bastante cuidado e adoção de métodos alternativos de inventário deve ser apropriada a realidade da empresa. A contabilidade é um excelente sistema de controle e por esta razão deve ser explorada em todas as suas possibilidades.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Contabilidade Intermediária. São Paulo: Atlas, 1996

BRASIL, Legislação. Resolução CFC N° 684 de 14 de dezembro de 1990

POTEAU, Raymond R. Advanced Accounting. Orlando Flórida: Harcourt Brace & Company, 1995