

1. CONCEITO, OBJETO E FINALIDADE DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração e interpretação dos fatos nele ocorridos.

A Contabilidade surgiu da necessidade de controlar o patrimônio, pois seria difícil controlar o patrimônio, que se constitui no conjunto de bens, direitos e obrigações das empresas, se não houvessem registros padronizados sobre todas as mutações ocorridas. Assim sendo, o objeto da Contabilidade é o patrimônio.

A finalidade da Contabilidade é gerar informações e avaliações visando prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que possibilitem:

- a) Controle: que é o processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçados pela administração;
- b) Planejamento: que é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro, pela organização.

1.1 - Técnicas Contábeis

São chamados de técnicas contábeis os métodos utilizados para o registro dos fatos administrativos (escrituração), e elaboração posterior das demonstrações contábeis (demonstrações financeiras), a análise da consistência e qualidade dos lançamentos e das demonstrações (auditoria) e o estudo comparativo das demonstrações financeiras para diagnosticar a saúde econômico-financeira da empresa (análise de balanços).

Podemos dizer que as técnicas contábeis envolvem quatro etapas, ordenadas da seguinte forma:

- Escrituração;
- Demonstrações Financeiras;
- Auditoria;
- Análise de Balanços.

2. CONTABILIDADE E A LEGISLAÇÃO FISCAL

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fixados na legislação fiscal, especialmente pela legislação do Imposto de Renda. Este fato, ao mesmo tempo, trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes, mas é um fator que dificulta a adoção prática de princípios contábeis adequados, uma vez que a Contabilidade é feita por muitas empresas com base nas normas da legislação fiscal e outros órgãos federais, que nem sempre se baseiam nos critérios contábeis corretos. Assim, a Contabilidade apresenta resultados distorcidos e as finalidades de controle e planejamento ficam prejudicadas.

Dessa forma, nasceu a contabilidade fiscal, cuja preocupação maior é a apuração de um resultado dentro das normas da legislação fiscal, mediante registros auxiliares à parte.

Hoje, no Brasil, isso existe até um certo ponto, já que o Livro de Apuração do Lucro Real acaba por se traduzir, dentro de certos limites, numa contabilidade fiscal. No entanto, em outros países e até em algumas empresas no Brasil, essa escrituração, para efeitos tributários, é tão desmembrada que há efetivamente uma "contabilidade fiscal" apenas para atendimento dos objetivos e das necessidades fiscais, existindo inclusive a figura do contador fiscal.

3. ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

Neste capítulo, apresentamos o estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - IPECAFI, aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores e pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por meio da Deliberação CVM nº 29, de 05.02.86 (DOU de 13.02.86) relativo à conceituação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Pela sua grande relevância para os profissionais e estudiosos da Contabilidade, este documento é aqui reproduzido na íntegra.

3.1 - Objetivos da Contabilidade

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Compreende-se por *sistema de informação* um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite:

- a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

Conceitua-se como *usuário* toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.

Para as finalidades deste trabalho, escolhemos como usuário preferencial o externo à entidade, constituído, basicamente, por:

- acionistas;
- prestadores de recursos e credores em geral; e
- integrantes do mercado de capitais como um todo, no sentido de que a quantidade, a natureza e a relevância da informação prestada abertamente pela entidade influenciem, mesmo que indiretamente, esse mercado.

Ainda dentro do objetivo deste trabalho, consideramos como usuários secundários os administradores (de todos os níveis) da entidade, bem como o Fisco. Aqueles obterão muita utilidade dos conceitos que trataremos a seguir, mas precisarão ir além e utilizar-se dos conceitos de Contabilidade Gerencial, fora do escopo deste trabalho; este, o Fisco, terá necessidade sempre dos ajustes vários a serem realizados em livros auxiliares.

Informação *de natureza econômica* deve ser sempre entendida dentro da visão que a Contabilidade tem do que seja econômico e não, necessariamente, do tratamento que a Economia daria ao mesmo fenômeno; em largos traços, podemos afirmar que os fluxos de receitas e despesas (demonstração de resultado, por exemplo), bem como o capital e o patrimônio, em geral, são dimensões econômicas da Contabilidade, ao passo que os fluxos de caixa, de capital de giro, por exemplo, caracterizam a dimensão financeira. Não estamos, portanto, utilizando, neste trabalho, o termo *financeiro* no sentido de *avaliado em moeda*, como a própria Lei das Sociedades por Ações e a tradição anglo-americana consagram.

Informação de natureza física constitui um importante desdobramento dentro da evolução da teoria dos sistemas contábeis, pois as mais recentes pesquisas sobre evolução de empreendimentos têm revelado que um bom sistema de informação e avaliação não pode repousar apenas em valores monetários, mas deverá incluir, na medida do possível, mensurações de natureza física, tais como: quantidades geradas de produto ou de serviços, número de depositantes em estabelecimentos bancários, e outras que possam permitir melhor inferência da evolução do empreendimento por parte do usuário.

Informação *de natureza de produtividade* compreende a utilização mista de conceitos valorativos (financeiros no sentido restrito) e quantitativos (físicos no sentido restrito) como, por exemplo: receita bruta "per capita", depósitos por cliente, etc.

As informações de natureza econômica e financeira, ainda assim, constituem o núcleo central da Contabilidade. O sistema de informação, todavia, deveria ser capaz de, com mínimo custo, suprir as dimensões físicas e de produtividade. Na evidência principal (demonstrações contábeis publicadas), todavia, as dimensões físicas e de produtividade consideram-se acessórias.

O *objetivo principal* da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente. Sob o ponto de vista do usuário externo, quanto mais a utilização das demonstrações contábeis se referir à exploração de tendências futuras, mais tenderá a diminuir o grau de segurança das estimativas envolvidas. Quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil.

Isto não quer dizer que as demonstrações contábeis não se adaptam às finalidades previsionais, mas apenas que avaliar tendências pode implicar divisar ou admitir configurações econômicas, sociais e institucionais novas, para o futuro, em que não se permite estimar com razoável acurácia os resultados das operações, pois a previsão das próprias operações é insegura. A Contabilidade pode, sim, ajudar a avaliação de tendências se:

- a) as conjunturas do passado se repetirem, mesmo que numa perspectiva monetária diferente (inflação ou deflação, sem a alteração profunda do mercado); ou
- b) o agente (usuário) conseguir transformar o modelo informativo contábil num modelo preditivo, o que somente será possível dentro do esquema mental de conhecimento e da sensibilidade do previsor. O modelo informativo-contábil e o modelo preditivo são duas peças componentes, não mutuamente exclusivas, do processo decisório.

Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. Não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como uma disciplina "neutra", que se contenta em perseguir esterilmente uma "sua" verdade ou beleza. A verdade da

Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade.

Para a consecução desse objetivo da Contabilidade, e dentro principalmente do contexto companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantíssimos se destacam:

1º) As empresas precisam dar ênfase à *evidenciação* de todas as informações que permitam a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.

As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem, ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares.

Essa evidenciação é vital para se alcançar os objetivos da Contabilidade, havendo hoje exigências no sentido de se detalharem mais ainda as informações (por segmento econômico, região geográfica, etc.). Também informações de natureza social passam cada vez mais a ser requisitadas e supridas.

2º) A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, *seguindo*, se for necessário, para tanto, *a essência ao invés da forma*.

Por exemplo, a empresa efetua a cessão de créditos a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não-pagamentos por parte dos devedores. Ora, juridicamente, não há ainda dívida alguma na cedente, mas ela deverá atentar para a essência do fato e registrar a provisão para atender a tais possíveis desembolsos.

Ou, ainda, uma empresa vende um ativo, mas assume o compromisso de recomprá-lo por um valor já determinado em certa data. Essa formalidade deve ensejar a contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma).

Noutro exemplo, um contrato pode, juridicamente, estar dando a forma de arrendamento a uma transação, mas a análise da realidade evidencia tratar-se, na prática, de uma operação de compra e venda financiada. Assim, consciente do conflito essência/forma, a Contabilidade fica com a primeira.

Essas características de *evidenciação ou de divulgação* ("disclosure") e de *prevalência da essência sobre a forma* cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos.

Uma forma prática de verificar se a Contabilidade está alcançando seus objetivos, conforme enunciado, é pesquisar, periodicamente, qual o grau de utilização de demonstrações contábeis por parte de grupos de usuários para os quais, de antemão, se acredita que as demonstrações contábeis devessem ser de grande utilidade. Por exemplo: analistas de investimentos, para aconselhamentos sobre compras ou não de ações de determinadas companhias. O fato de determinado grupo, todavia, estar utilizando-se, num menor grau de intensidade do que imagináramos, de informação contábil pode ter vários significados, a saber:

- a) deficiências estruturais do modelo informativo contábil para tal tipo de decisão;
- b) restrições ou limitações do próprio usuário;

- c) ambiente decisório em que a profissão contábil está laureada por baixo "status" de credibilidade, influenciando a não-utilização por parte de grupos sofisticados de usuários, mesmo que a informação objetiva tenha alguma ou bastante significância;
- d) falhas de comunicação e evidenciação decorrentes de problemas de linguagem inadequada por parte das demonstrações contábeis.

Antes de se discutir o modelo contábil em tais situações, portanto, é necessário avaliar muito bem a participação de cada fator nas limitações de utilização. Somente se grande parte da não-utilização for atribuída ao significado *a* é que poderemos inferir pela não-adequação do modelo. Por exemplo: fornecer demonstrações baseadas em regime de competência, quando o usuário está tentando prever fluxos futuros de caixa.

Os conceitos-chave tratados neste capítulo, portanto, são:

- contabilidade;
- sistema de informação;
- informação econômica e financeira;
- usuário da informação contábil;
- modelo informativo;
- modelo decisório;
- objetivos;
- evidenciação; e
- essência sobre a forma.

3.2 - Cenários Contábeis

A Contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, mas, como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo.

É social quanto às finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades, propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades.

É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam.

É em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica, que não admite desgarramentos de sua lógica formal:

ATIVO = PASSIVO

ou, expandindo:

ATIVO + DESPESAS + PERDAS - RETIFICAÇÕES DE ATIVO = OBRIGAÇÕES + RECEITAS + GANHOS + CAPITAL + LUCROS - RETIFICAÇÕES DE OBRIGAÇÕES.

Tais equações, por serem sempre satisfeitas, assumem o caráter de identidades contábeis. O mecanismo de débito e crédito nas contas (partidas dobradas) deságua, necessariamente, nas identidades supramencionadas.

3.2.1 - Cenários Contábeis Primitivos

A Contabilidade surgiu e desenvolveu-se num cenário social, institucional e econômico, que denominamos primitivo, caracterizado pelas seguintes paisagens:

- desenvolvimento embrionário das entidades comerciais e industriais, como hoje as conhecemos;
- duração usualmente limitada dos empreendimentos, apesar de alguns exemplos de empresas com longos anos de existência;
- o proprietário, como figura central da ação empresarial, em vez da entidade e da gerência;
- relativa estabilidade de preços em mercados perfeitamente delimitados;
- lentas mudanças na tecnologia, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

Não é de se estranhar, portanto, o retumbante sucesso da nova disciplina, se imaginarmos que, basicamente, sobretudo em sua parte formal quantitativa, nada ou quase nada mudou na Contabilidade desde o Século XV.

O primeiro choque da Contabilidade diante de um cenário diferenciado ocorreu por ocasião da *Revolução Industrial* e, evidentemente, a partir do Século XX verifica-se o maior desafio da disciplina em face dos novos cenários, que ainda estamos tentando enfrentar.

3.2.2 - Cenário Modificado

Cenário modificado é aquele hoje vivenciado no mundo, em que quase todas as paisagens descritas no *Cenário Primitivo* não mais subsistem. De fato, temos:

- grande desenvolvimento de entidade, em porte, influência geográfica e variedade;
- duração usualmente muito longa dos empreendimentos, apesar de alguns exemplos de empresas com poucos anos de existência;
- a entidade em si, como figura central da ação empresarial, em vez do proprietário;
- relativa instabilidade de preços em mercados tremendamente ampliados;
- rápidas e, às vezes, velocíssimas mudanças na tecnologia, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

3.2.3 - Cenário Brasileiro

Em nosso cenário são em grande parte existentes as mesmas paisagens vistas nos demais países ocidentais mais avançados, com exceção da relativa instabilidade de preços, que se torna *grande variação ascensional de preços relativos*, onde a procura por bens e serviços é maior do que a oferta ou em que a procura não é dimensionada por adequada capacidade de pagar, proliferando a extensão de crédito, nas mais variadas formas, colocando cada vez mais meios de pagamento em circulação para a mesma quantidade de bens e serviços, recrudescendo o movimento ascensional de preços.

É num cenário tecnologicamente avançado, com todas as paisagens já vistas e com a adicional, típica do cenário brasileiro, que a Contabilidade deve exercer sua missão, no Brasil, com os desafios e dificuldades que todos facilmente imaginamos.

Numa análise realista do desenvolvimento e das medidas para evoluir nossa disciplina, nunca podemos perder de vista o cenário econômico, tecnológico, institucional e social dentro do qual nos encontramos. Entretanto, é preciso divisar paisagens do cenário que expressam tendências de longo prazo. *O modelo contábil financeiro* (como distinto do gerencial) deve ser moldado em cenários com horizontes de longa duração, pelo menos de 20 a 30 anos.

É preciso, ainda discernir as condições peculiares do desenvolvimento do mercado de capitais no Brasil e, visto que o objetivo final de todos os mecanismos legais e institucionais em funcionamento é o de ativar esse mercado com as empresas nacionais, principalmente abertas, suprindo-se cada vez mais de recursos através de capital de risco e não de empréstimos, verificamos como é importante a inserção de conceitos contábeis e de evidenciação aperfeiçoados, de forma que o eventual investidor possa avaliar cada vez melhor as entidades, os riscos e as oportunidades que se oferecem.

Considera-se de fundamental importância para o desenvolvimento de uma sadia economia de mercado que as empresas participantes, principalmente as que queiram abrir seu capital, tenham possibilidades de dirigir parte de seus recursos para planos de expansão e modernização, através de aumento de capital por aportes de novos subscritores. De fato, pelo menos para as empresas nacionais, o suprimento de tais recursos por empréstimos, quase que exclusivamente, tem gerado problemas vários, entre eles:

- nem sempre conseguem uma boa alavancagem entre recursos próprios e de terceiros;
- por uma série de fatores estruturais e conjunturais, o custo do dinheiro emprestado, no Brasil, nos últimos anos, tem sido, em geral, maior do que a taxa de retorno proporcionada pelo emprego do ativo adquirido por tais recursos, provocando progressiva deterioração da situação de rentabilidade e financeira;
- basicamente, uma desproporcionada infusão de capitais por empréstimo, sobre recursos de patrimônio líquido, mesmo que a uma alavancagem favorável, traduz uma situação de insegurança, inibidora, às vezes, dos planos de expansão, pois os encargos derivantes do endividamento têm efeitos a curto prazo, ao passo que o aumento do capital, embora também tenha um alto custo, dá à administração mais flexibilidade.

Evidentemente, os investidores, mesmo que as empresas se disponham a abrir cada vez mais seu capital, somente irão investir nessas companhias se elas prometerem, em sentido de avaliação, retornos compensadores sobre outras aplicações.

Para se ter essa avaliação consciente é fundamental a presença da informação contábil precisa, ágil e baseada em princípios sadios.

Claramente, por isso, o modelo contábil e de evidenciação exerce um papel importante no fortalecimento de nosso mercado de ações. Demonstrações contábeis levantadas segundo os melhores postulados da relevância e evidenciação, com o máximo possível de objetividade e consistência, bem como clareza, somente podem contribuir positivamente para irmos ao encontro do que mais nos interessa: o fortalecimento e a expansão das empresas nacionais.

O desenvolvimento deste trabalho parte desse princípio e nele apóia-se fortemente. Na verdade, a própria razão de ser da Contabilidade, em nível de usuário externo, conforme a ênfase preconcebida deste estudo, consiste em funcionar como elemento "catalisador" do mercado de ações.

Teremos sempre em mente tais premissas nos capítulos que se seguirão.

Os conceitos e frases-chave deste capítulo são:

- cenário;
- paisagem;
- mercado de ações;
- capital aberto;
- alavancagem; e
- investidores.

3.3 - Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade

Este trabalho trata da *Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade*. Estrutura significa a composição, o arcabouço, a intimidade do edifício contábil. Quando, no corpo humano, falamos em estrutura, queremos referir-nos aos componentes fundamentais da constituição óssea, dos órgãos vitais, bem como às medidas gerais, peso, altura, etc. Se uma pessoa tem um nariz ligeiramente aquilino, não é problema de estrutura, mas talvez um problema de traços acessório. Da mesma forma, em Contabilidade, estrutura é o fundamental. Ainda assim, é lícito perguntar-se se, dentro do fundamental, existem hierarquizações. No corpo humano, sem dúvida, ter os órgãos vitais funcionando bem, como os rins trabalhando sem problemas de filtração, é mais prioritário do que ter uma poderosa estrutura óssea. Assim, em Contabilidade, é importante procurar discutir a necessidade de priorizar Conceitos.

Os vários autores e pesquisas realizadas sobre o assunto têm assumido posições diversas. Sprouse e Moonitz de certa forma hierarquizam os vários conceitos; Mattessich denomina todos os Conceitos Fundamentais; o Conselho Federal de Contabilidade classifica-os em Princípios Fundamentais de Contabilidade, todos da mesma hierarquia; Anthony admite uma diferenciação entre Princípios e Convenções.

Claramente, a nosso ver, a necessidade de hierarquização existe mais para entender bem a evolução e o entrelaçamento dos vários conceitos do que pelo fato de serem mais ou menos importantes na prática. Sabemos que o corpo de conceitos, independentemente de sua hierarquização, deve ser sempre integral e articuladamente observado, sob pena de todo o edifício contábil ruir. Uma falha de consistência de período para período é quase tão grave como o não exato cumprimento da realização da receita. Mas, sob o ponto de vista filosófico e, principalmente, para caracterizar bem que certos Conceitos, pela sua amplitude e abrangência social, possuem a característica de condicionar outros conceitos, ou que estes derivam daqueles, faz-se mister uma hierarquização.

Além do mais, certos Conceitos são constatações sobre o ambiente (cenário) em que a Contabilidade atua e constituem a razão de ser de vários outros conceitos que se seguem.

Outros, na verdade, complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos demais, daí serem de uma hierarquia menor.

Para nossas finalidades, classificamos os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, a saber:

- POSTULADOS AMBIENTAIS DA CONTABILIDADE.
- PRINCÍPIOS CONTÁBEIS PROPRIAMENTE DITOS.
- RESTRIÇÕES AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.
- FUNDAMENTAIS - CONVENÇÕES.

Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os POSTULADOS AMBIENTAIS seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os PRINCÍPIOS seriam os Teoremas; e as CONVENÇÕES (RESTRIÇÕES) seriam os Corolários.

Na verdade, sob nossa ótica, os POSTULADOS AMBIENTAIS enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Os PRINCÍPIOS propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos POSTULADOS, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (OS POSTULADOS). Os PRINCÍPIOS constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados.

Já as CONVENÇÕES ou RESTRIÇÕES, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir, os desvios, as entradas, saídas, etc.

Assim enunciados, os conceitos de Contabilidade passam, como veremos, a ter mais coerência, são principalmente de mais fácil entendimento, e o prático e o estudioso conseguem palmilhar com mais clareza o caminho rumo à verdade contábil. Mas, repetimos, na prática, todos os conceitos devem ser satisfatoriamente empregados ao mesmo tempo e de forma integrada. Um prato muito bem preparado quanto aos seus elementos principais (Postulados e Princípios) ainda assim poderá ser um fracasso se não tratarmos, adequadamente, de seu condimento (Restrições).

Os conceitos-chave deste capítulo são:

- hierarquização;
- estrutura;
- postulados ambientais;
- princípios;
- restrições (Convenções).

3.4 - Postulados Ambientais da Contabilidade

3.4.1 - O Postulado da Entidade Contábil

Enunciado: "A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas..."

Entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim.

Quando afirmamos que os sócios ou quotistas para cuja entidade estamos mantendo registros contábeis não se confundem (seus interesses e contabilizações) com a Entidade estamos formalizando a grande abstração contábil.

De fato, a Contabilidade realiza um grande esforço para manter registros separados para cada entidade. Digamos que entidade/foco seja a *Empresa ABC Ltda.*, com os sócios A, B e C. Quando, como contadores, estamos mantendo a contabilidade para a entidade Empresa ABC Ltda., estamos acompanhando a evolução do patrimônio líquido da Entidade e não dos sócios.

Entretanto, o mesmo contador poderia manter a contabilidade para o sócio A (pessoa física), para o sócio B (outra entidade) e para o quotista C (outra pessoa física). O mesmo contador poderia cuidar de quatro entidades distintas, embora com grandes relacionamentos de interesses.

Nem sempre é tão fácil imaginar e realizar a separação contábil. R. Anthony apresenta o conhecido exemplo de uma entidade representada por um pequeno comércio, uma loja cujos sócios são marido e mulher, e cujas atividades comerciais se desenvolvem na loja, ao nível da rua, ao passo que o casal exerce suas atividades familiares na sobreloja. Contas de telefone, água e luz vêm para o sobrado como um todo. Entretanto, a Contabilidade deveria fazer um esforço de alocação das despesas a serem apropriadas para a *entidade comercial* e para a *entidade familiar*.

Tradicionalmente, os teóricos da Contabilidade dão, para o Postulado da Entidade, a conotação analisada anteriormente. Entretanto, tal significado, conquanto importante e consubstanciado, na Contabilidade, antiga regra jurídica, não explica toda a dimensão do termo *Entidade* para a Contabilidade.

Pensamos que o Postulado da Entidade tem as seguintes dimensões:

- a) jurídica;
- b) econômica;
- c) organizacional; e
- d) social.

A Entidade, em sua dimensão jurídica, é perfeitamente distinta dos sócios, o que acabamos de analisar.

A Entidade, em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a Contabilidade precisa acompanhar.

A Entidade, em sua dimensão organizacional, pode ser encarada como um grupo de pessoas ou pessoa exercendo controle sobre receitas e despesas, sobre investimentos e distribuições.

A Entidade, em seu sentido social, pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui no campo do social, em termos de benefícios sociais.

A Contabilidade, todavia, engloba todos os aspectos e dimensões numa abordagem só: a visão contábil. Para a Contabilidade nenhuma das quatro dimensões é suficiente para caracterizar, contabilmente, uma entidade. De fato, quando separamos, cuidadosamente, o que é dos sócios do que é da entidade, estamos contemplando o tipo "a"; quando, denotadamente, comparamos a situação patrimonial de uma mesma entidade, como um todo, ao longo de vários períodos, estamos conotando a dimensão "b"; entretanto, quando nos preocupamos em abrir centros de custo, de lucro ou de investimento, vislumbramos a dimensão "c"; e, finalmente, ao tecer comentários em notas explicativas sobre programas de fundos de pensão e complementação de aposentadoria, talvez, sem o saber, estejamos também envolvidos com a dimensão social, ou seja, a "d".

Entretanto, nem mesmo tais explicações são suficientes para idealizar a transcendência da Entidade para a Contabilidade.

Ao mantermos registros tão cuidadosos e separados para cada entidade, subentidade ou macroentidade, estamos caracterizando uma faceta importante da Contabilidade, que é a de nunca acreditar que a simples soma das partes seja igual ao valor do todo.

Nisto, a Contabilidade é, ao mesmo tempo, cônica de suas limitações de não querer ser a única disciplina a avaliar o "verdadeiro" valor da empresa (embora seja o principal instrumento de informação para tal), e tremendamente sãbia em cancelar as transações interentidades, ligadas por traços de controle econômico e administrativo, para chegar ao todo ou *Consolidado*.

O Consolidado representa uma *entidade à parte*, totalmente caracterizada, e deve ser encarado separadamente das partes. Pode abranger essa entidade maior o conjunto controlador/ controladas ou mesmo entidades sem ligações societárias entre si, mas desde que subordinadas a um controlador comum.

Todas as entidades merecem a atenção da Contabilidade, a saber:

- empresas;
- órgãos governamentais;
- os governos federal, estadual e municipal;
- autarquias;
- sociedades de economia mista e companhias estatais;
- sociedades de finalidades não lucrativas;
- patrimônios familiares ou individuais;
- fundos de investimento;
- entidades financeiras bancárias e não bancárias;
- entidades cooperativas, etc.

Entretanto, da mesma forma que, para certas finalidades informativas de usuários especiais, são válidas as consolidações de entidades, representando a resultante outra entidade, também são vislumbradas, dentro de uma entidade maior, digamos uma grande empresa multidivisional, atomizações da visão da entidade em microentidades, segmentos de interesse e de controle, que merecem, a juízo da administração, reporte separado de receitas e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações.

Aqui também vale a máxima: a soma das partes (divisões) não é, necessariamente, igual ao todo (empresa-entidade/macro, no caso). É principalmente por isso que cada entidade contábil é digna da atenção toda especial da Contabilidade, pois sua individualidade é marcante e suas realizações são peculiares em termos de contribuição para adicionar valor e utilidade aos recursos que manipula.

Para entender a Contabilidade e como ela atua é preciso entender o pano de fundo de sua atuação, isto é, as Entidades, de toda natureza e fins.

Por outro lado, para captar a essência operacional das entidades, é preciso, além do estudo cuidadoso de seu processo interno de produção, o entendimento do ambiente dentro do qual as entidades atuam. Fatores externos à entidade podem ser tão ou mais importantes para o sucesso ou insucesso final do que mecanismos internos.

Podemos, assim, caracterizar melhor o *Cenário* ou *Cenários* dentro dos quais as Entidades operam. Na verdade, agora podemos afirmar que, quem, destramente ou não, procura nadar dentro do rio, às vezes, tempestuoso, que é o *cenário*, são as *entidades* e não, propriamente, a Contabilidade. Todavia, esta vive para aquelas, eis que não podemos desligar a visão contábil e a construção de uma técnica toda peculiar das vicissitudes e dificuldades de cada cenário.

Particularmente, as companhias abertas representam um tipo de entidade que merece um tratamento especial por parte da Contabilidade. Abertura significa responsabilidade e oportunidade. Oportunidade de garantir um crescimento sustentado e firme com o auxílio do aporte de capital de risco, muito mais maleável do que o de empréstimo; responsabilidade operacional, por outro lado, e de evidência plena, pois os investidores atuais ou potenciais precisam ter as melhores condições possíveis para avaliar a tendência do empreendimento.

A entidade contábil consubstanciada, portanto, por uma sociedade aberta representa a sublimação máxima e o maior desafio para a Contabilidade.

Conceitos-chave deste item:

- entidade contábil;
- abstração contábil;
- dimensão jurídica;
- dimensão econômica;
- dimensão organizacional;
- dimensão social;
- consolidado;
- macroentidade;
- microentidade;
- a soma das partes não é necessariamente igual ao todo.

3.4.2 - O Postulado da Continuidade Das Entidades

Enunciado: "Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário.."

A Contabilidade, entre a vida e a morte, escolhe sempre a primeira. De fato, esta é uma constatação do histórico dos negócios; não existe, "a priori", nenhum motivo para julgar que um organismo vivo venha a ter morte súbita ou dentro de curto prazo. Ainda mais, as entidades são organismos que renovam suas células vitais através do processo de reinvestimento.

O postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse novo processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante.

A entidade, para a Contabilidade, não é uma "aventura", como as antigas expedições em busca de especiarias. Armava-se o navio, chegava-se, com muita sorte, ao destino, comprava-se as especiarias e voltava-se a Portugal ou Espanha, vendendo-se o carregamento. Estava encerrada a aventura ou ciclo. Cada navio era, ao mesmo tempo, um centro de custo e de lucro, bem como de investimento. Seria difícil imaginar a apuração de resultados, digamos, mensais para tal tipo de empreendimento. O tempo não tinha maior sentido, em si, a não ser quando o ciclo se completasse.

É bem diferenciada a visão que a Contabilidade tem da Entidade em continuidade... ("going concern" dos norte-americanos). Os autores norte-americanos falam, literalmente, em "algo em andamento (movimento)" para se referirem à Contabilidade (mas esse postulado também está sempre presente nos autores europeus).

Não que a Contabilidade recuse a noção de que possa ocorrer a descontinuidade. Mas o faz apenas quando há fortes e decisivas evidências de que a descontinuidade possa ocorrer.

Nesse último caso, os *Conceitos* ou *Princípios Contábeis Fundamentais* não se aplicam àquela Entidade como se faz com as outras "em marcha". Entretanto, para que isto ocorra (reconhecimento do estado de descontinuidade imediata ou iminente), é preciso fazer uma avaliação extremamente rigorosa e minuciosa da situação da entidade e de seus prospectos financeiros e econômicos imediatos. Os auditores independentes, principalmente, tomam grandes cuidados antes de reconhecerem o perigo da descontinuidade, mas, se tiverem evidência dela, não podem fugir à responsabilidade de sua evidenciação no seu relatório. Antes que tal reconhecimento ocorra, todavia, a entidade é considerada em continuidade, e todos os princípios contábeis se aplicam integralmente da forma como serão definidos mais adiante.

Uma conseqüência imediata do Postulado da Continuidade é considerar-se que os ativos da entidade (menos os produtos) não são mantidos para serem vendidos no estado em que se encontram, mas para devidamente manipulados pela Entidade, gerarem receitas em excesso às despesas (ativos consumidos ou dados em troca no esforço de produzir receita), redundando, assim, num resultado positivo (para as empresas) ou, de alguma forma, gerando serviços ou benefícios para a coletividade (para as entidades de outras naturezas, de finalidades não lucrativas).

Dessa forma, a entidade não existe para, oportunamente, adquirir ativos quando o preço é baixo visando revendê-los, no estado em que se encontram, quando o valor de mercado é maior ou quando o fluxo de caixa da entidade assim o necessite.

Uma entidade assim vocacionada teria todo o interesse em avaliar os ativos a valores de mercado, de realização (ou de venda). Já uma entidade do tipo que estamos tratando, em plena continuidade, tem interesse em sacrificar alguns ativos (fatores de produção) em troca de uma receita que supere o valor dos ativos sacrificados. Existe todo o interesse em se contabilizar, assim, os ativos que irão ser sacrificados por quanto *custaram* à entidade. Através do confronto entre:

receitas (valor de venda - de saída)

vs.

despesas (ativos sacrificados - por quanto "custaram"- valor de entrada), obtemos o resultado, que esperamos sempre positivo.

Assim, os ativos, enquanto estocados (no estado original ou nos estoques de produtos acabados ou semi-acabados), devem, via de regra, ser avaliados por algum tipo de custo. Alguns autores e legislações admitem exceções para os produtos em estado de venda. Consideramos, entretanto, que, mesmo nesse ativo, deva prevalecer um valor de entrada, de custo, com algumas exceções que veremos oportunamente.

A avaliação usual dos ativos por algum tipo de valor de entrada, ou de custo, é, cremos, conseqüência do Postulado da Continuidade. Se a descontinuidade é a exceção, caso em que avaliaríamos por algum tipo de valor de realização - de saída -, na regra devemos avaliar por valores de entrada.

Alguns autores se insurgem, sempre, contra a não-utilização de valores de realização. À primeira vista, parece mais avançada ou mais moderna tal abordagem. Entretanto, os que assim professam não entenderam a verdadeira natureza íntima da Contabilidade que consiste, basicamente, no confronto entre sacrifícios (mensurados por custos) e realizações (mensuradas por valores de venda).

Entretanto, o valor de venda somente se materializa quando conseguimos obter do mercado a validação de nosso esforço de produção. O valor de mercado - de venda - é uma conquista da

entidade, não é um mero apêndice de avaliação. Assim, os que insistem na avaliação, sempre a valores de venda, na verdade "vulgarizam" algo que é transcendental na Contabilidade, ou seja, o ponto de confronto entre o mercado e a entidade. A entidade, casta e operosamente, foi mantendo, sacrificando e estocando seus fatores a preços de custo; esses produtos ou serviços, sendo capazes de satisfazer às necessidades do mercado, são a este transferidos através de uma entrada de receita. Só neste ponto é que se realiza o casamento entre valores de entrada - que agora saem - e valores de saída, que finalmente entram.

O Postulado da Continuidade das Entidades é, portanto, um dos axiomas ambientais básicos aceitos pela Contabilidade que apresenta influência direta nos Princípios Fundamentais.

A Entidade em Continuidade é a premissa básica da Contabilidade.

Conceitos-chave deste item:

- vida e morte;
- ventura;
- valores de saída;
- valores de entrada;
- sacrifícios;
- realizações.

3.5 - Os Princípios Propriamente Ditos

Se os postulados ambientais retratam condicionamentos dentro dos quais a Contabilidade precisa atuar, os Princípios dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo, ao nível dos Postulados.

Os princípios são o núcleo central da doutrina contábil.

3.5.1 - O Princípio do Custo Como Base de Valor

Enunciado: "... O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante..."

O mais antigo e discutido princípio de Contabilidade é considerado por grande parte dos estudiosos de Teoria da Contabilidade como consequência direta do Postulado da Continuidade, como vimos.

Até há alguns anos foi tomado numa acepção muito conservadora de *Custo Original Como Base de Valor*, isto é, não somente os ativos deviam ser inscritos pela Contabilidade pelo que custaram para serem adquiridos ou fabricados (*), como também somente seria *ativo* algo que *custou* efetivamente à entidade para incorporar. Doações não eram consideradas ativos, embora capazes de gerar, da mesma forma que os demais ativos adquiridos, benefícios futuros.

(*) Para os bens ou serviços produzidos pela entidade incluem-se como custos aqueles abrangidos pelo custeio por absorção, ou seja, os ligados à atividade de produção, mesmo que alocáveis aos produtos ou serviços apenas de forma indireta.

Posteriormente, o princípio assumiu conotações menos restritivas, aceitando-se as doações como ativos, porém inserindo-as pelo preço que custaram, originariamente, para quem doou.

Mais recentemente ainda se admite, como base de valor para doações de ativos, quanto pagaríamos por um bem em estado semelhante de conservação, no mercado de novos ou usados, se existir.

Na verdade, transcendendo, ainda, o tipo de custo a ser registrado e atualizado, o princípio tinha uma raiz filosófica profunda de que somente é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade, mormente se resultante de transações de compra de bens ou de insumos para fabricação de bens. Dessa forma, compreende-se o porquê de a Contabilidade somente admitir registro do "Goodwill" adquirido e não do "criado".

Embora hoje em dia o entendimento do Princípio se tenha ampliado bastante, ainda permanece o fato de que é um valor de entrada que deve prevalecer, como base de registro para a Contabilidade, na continuidade.

Mas como graduar ou escolher entre os vários valores de entrada? Talvez o sentido e aplicação primários de custo original (ou histórico) como base de valor devesse, tendo em vista o cenário brasileiro, ser alterado para: Custo Original (histórico) como Base de Registro Inicial e não mais como Base de Valor.

Se o custo histórico, na data de uma transação, se aproxima bastante do valor atual dos benefícios futuros a serem obtidos pela entidade com o uso do ativo adquirido, o mesmo não se pode dizer com o decurso do tempo, pelos seguintes fatores:

- a) desgaste físico e natural do ativo;
- b) flutuações do poder aquisitivo da moeda;
- c) flutuações específicas do preço do ativo;
- d) mudanças tecnológicas; e
- e) obsolescência.

Usualmente, há uma perda de valor real, no sentido da diminuição da potencialidade de benefícios para a entidade. Isto não quer dizer, todavia, que esta perda real seja acompanhada por *quedas do preço* ou *do valor nominal* do ativo, mormente em regimes inflacionários.

As hipóteses de avaliação, somente para nos atermos aos valores de entrada, são várias e deveremos ter o discernimento de escolher aquela que conseguir maximizar a função contábil composta pelas três famosas variáveis: relevância, praticabilidade e objetividade. Maximizar apenas uma das variáveis não vai resultar no maior valor para a função, como um todo. Já se escreveu que a Contabilidade é um árduo exercício na tarefa de chegar-se a um equilíbrio entre as três variáveis supracitadas.

A escolha também precisa levar em conta o conjunto dos Postulados, Princípios e Convenções.

Pressupor que o custo de aquisição pode ser considerado uma razoável aproximação do valor econômico de um ativo para a entidade que o adquire, e somente na hora da aquisição, significa que o comprador supõe que o valor descontado dos fluxos de caixa a serem gerados pelo uso do ativo, isolada ou juntamente com outros ativos, organização e trabalho, seja superior ou pelo menos igual ao valor gasto para obtê-lo. Nem sempre é possível delinear a contribuição individualizada de cada ativo, mas presume-se que ninguém vá adquirir um ativo por um preço superior ao valor esperado dos benefícios futuros a serem gerados pelo mesmo.

O valor de troca (de transação) pode, assim, ser considerado uma razoável aproximação do valor econômico de um ativo na ocasião da transação. Com o decurso do tempo, todavia, devido à ação de um ou vários dos fatores acima delineados, esse valor de registro original perde grande parte de sua validade, como estimador do valor econômico e como elemento de inferência para o usuário dos relatórios contábeis.

Mormente no Cenário Brasileiro, palco de oscilações continuadas nos níveis de preços dos bens e serviços, por fatores estruturais e mesmo conjunturais, a manutenção, por longo período de tempo, do registro inicial subtrai significativo poder informativo e preditivo das demonstrações contábeis.

O Princípio, portanto, não pode ficar entendido em sua interpretação original, restrita, de valor inicial, mas (com a utilização conjunta do Princípio do Denominador Comum Monetário) "atualizado" seu entendimento, corrigindo-se custos incorridos no passado em termos de poder aquisitivo de certa data-base, presumivelmente próxima do momento decisório, a fim de que todos os dados estejam expressos ao mesmo poder aquisitivo da moeda. Daí nosso enunciado. No Brasil, portanto, já pode ser tranqüilamente admitida uma mudança da denominação, que poderia ser "O Princípio do Custo Histórico Corrigido Como Base de Valor".

A atual legislação societária reconhece esse princípio. Sua menção explícita à correção apenas de determinados elementos se deve basicamente à baixa taxa de inflação da época. Todavia, é fácil notar que o objetivo era exatamente o da aplicação do princípio na sua plenitude quando afirma: "Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional *sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício*". (art. 185, caput) (grifo nosso).

Logicamente, pode-se admitir a não-correção em casos de valores irrelevantes por razões de materialidade, dadas por baixa taxa de inflação, altas rotações ou valores pequenos dos elementos do ativo.

Entretanto, o custo histórico corrigido por algum tipo de índice geral de preços não é o único tipo de valor de entrada modificado do custo histórico. Poderíamos ter, pelo menos, mais dois principais: Custo Corrente e Custo Corrente Corrigido. Para os que diferenciam custo corrente de custo de reposição, ainda poderíamos ter as variantes: Custo de Reposição e Custo de Reposição Corrigido. Ainda mais, poderíamos ter vários tipos de Reposição: corrente (na data), futura... Todas estas variantes de avaliação têm sido amplamente discutidas em trabalhos acadêmicos e merecem, mesmo, aplicação, principalmente para finalidades gerenciais. Numa próxima etapa de desenvolvimento da disciplina no Brasil, alguns itens do balanço e da demonstração de resultados talvez pudessem ser evidenciados (em notas explicativas) pelos seus valores de Reposição. Entretanto, para uso por parte das Entidades, em seus relatórios financeiros para finalidades externas, julgamos que o custo histórico corrigido pelas variações do poder aquisitivo médio da moeda apresenta as seguintes vantagens:

- a) é sem dúvida, mais objetivo, no sentido de que se trata de aplicar aos valores rigorosamente registrados pela Contabilidade apenas um "fator de atualização" em termos de poder aquisitivo. Na verdade, não estamos corrigindo o valor dos bens, mas apenas corrigindo o que, teoricamente, não deveria ter variado, que é o poder aquisitivo da moeda. Daí a correção dever basear-se na modificação da capacidade geral de compra da moeda e não na variação específica do preço de determinado bem;
- b) devido às circunstâncias supramencionadas, é mais fácil imaginar mecanismos de correção detalhados para utilização de todas as entidades, facilitando as comparações por parte dos investidores;
- c) sob o ponto de vista rigorosamente conceitual, nem sempre o custo corrente de reposição na data (para ficarmos numa das variantes dos custos correntes)

é superior ao conceito de custo histórico corrigido, mesmo para finalidades gerenciais. Tentar calcular o custo de reposição de uma máquina que, digamos, por motivo de mudança no processo técnico de produção, não mais será reposta, no futuro, quando de sua retirada, não tem muito sentido teórico e pode até confundir o leitor.

A compra financiada também não tem muito que ver com a reposição, principalmente quando se refere a bem destinado à venda, cujo recebimento se dá antes do pagamento ao financiador;

d) a mensagem dada pelo custo histórico corrigido é clara e, embora limitada, apresenta a vantagem da relativa simplicidade e da melhor margem de objetividade. Não pretende avaliar ativos e passivos a valores de mercado, mas meramente restaurar os valores originariamente incorridos em termos de um denominador comum monetário;

e) por outro lado, seria bastante mais complexo, até dentro de um mesmo setor industrial, tentar imaginar formas padronizadas de se avaliarem balanços a custos de reposição, em vez de apenas pela correção monetária (embora para esta não sejam irrelevantes as dificuldades). Cada empresa tenderia a utilizar padrões próprios, de difícil uniformização, considerando as dificuldades envolvidas na pesquisa de valores de mercado.

O princípio do custo histórico corrigido já é aceito, há algum tempo, no Brasil, dadas as várias legislações sobre correção monetária.

O que se coloca, agora, é a necessidade da disciplina e da profissão darem mais um passo à frente, incorporando em suas práticas usuais a correção integral das demonstrações contábeis pelas variações do poder aquisitivo da moeda.

Os analistas necessitam de todos os grupos do Balanço Patrimonial e das demais demonstrações principais expressos ao mesmo poder aquisitivo, para que suas análises sejam facilitadas.

A forma atualmente utilizada para correção do resultado, embora meritória, deixa muito a desejar e dificulta sobremaneira a correta avaliação de tendências. É preciso ter-se como meta a correção integral das demonstrações contábeis.

O fato de aceitarmos, como base de valor, o custo histórico corrigido não significa que não possamos admitir algumas exceções, em casos especiais. Todavia, a avaliação do ativo não pode traduzir-se na excessiva mistura de critérios hoje utilizados. *O custo histórico corrigido é a base de valor*, e nós a utilizaríamos inclusive para a avaliação de produtos em estoque, destinados à venda. Se, por decorrência de ramos de negócios especiais algum outro critério de avaliação tiver que ser utilizado, é importante que fique bem claro, entre parênteses, ou em nota explicativa, qual critério de avaliação foi utilizado, e por quê. Exceções ao critério geral poderiam ser constituídas pelas carteiras de títulos de algumas entidades, mantidas para proporcionar rendimento ou como respaldo para aplicações, as quais poderiam ser avaliadas pelo valor de mercado (pelo qual poderiam ser resgatadas) nas datas dos balanços. Em raras circunstâncias, como no caso de entidades que manipulam com ramos de atividades cujo produto principal está sujeito ao que se convencionou denominar "crescimento vegetativo ou natural", tais como produtores de vinho, entidades agropecuárias e poucas outras, poderia ser admitida a avaliação a valor de mercado de seus estoques de produtos, mesmo antes de a venda ter ocorrido. Entretanto, teremos de estudar outros princípios e restrições, antes de delinearmos um quadro geral de critérios de avaliação e das circunstâncias e cuidados que deveremos utilizar, principalmente nas exceções.

A excessiva liberalidade de critérios de avaliação tem-se infelizmente, constituído em fonte de não poucas manipulações, dificultando sobremaneira aquilo que mais interessa ao usuário, principalmente externo, da informação contábil, precipuamente às entidades de capital aberto, a saber: admitindo-se um critério tecnicamente razoável, talvez até não o melhor em todas as situações, poder realizar comparações, pelo menos ao nível do mesmo ramo de atividade. A multiplicidade de critérios comerciais, legais e fiscais tem convulsionado os vários setores, gerando dificuldades acentuadas para os analistas.

Assim, *o custo histórico corrigido é a base de valor* para relatórios financeiros e contábeis de divulgação para o mercado. Deve-se ressaltar, todavia, que na impossibilidade de recuperação de parte ou do todo desse custo, a devida baixa por provisionamento deverá ser procedida. Nenhum ativo pode ficar registrado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização.

3.5.2 - O Princípio do Denominador Comum Monetário

Enunciado: "As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional do poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial..."

Esse princípio expressa a dimensão essencialmente financeira (a palavra utilizada - agora - no sentido de avaliação monetária) da Contabilidade, na necessidade que esta disciplina sente de homogeneizar, para o usuário das demonstrações contábeis, ativos e obrigações de naturezas tão diferenciadas entre si, pelo denominador comum monetário, que é sua avaliação em moeda corrente do País.

É a qualidade agregativa da Contabilidade que, sem deixar de dar as devidas considerações às qualidades essenciais específicas de ativos e passivos como geradores de fluxos futuros de caixa, ainda consegue adicionar e homogeneizar tais elementos diferenciados através da avaliação monetária.

Notamos que em suas origens, esse princípio era simplesmente entendido quanto à dimensão financeira da Contabilidade, nada explicitando, talvez pelas condições de estabilidade financeira dos cenários onde se desenvolveu, com relação à uniformidade do *padrão* de mensuração, que é a moeda de cada país. Um padrão, para ser considerado como tal, não pode sofrer variações em sua essência. Dessa forma, a moeda corrente, no Brasil, não pode ser considerada um padrão de mensuração afiançável, a não ser no exato momento de cada transação. Para que o usuário da informação contábil possa auferir todas as nuances e fragrâncias das demonstrações contábeis, inclusive com relação a aspectos de valor de mercado, é necessário voltar a ter um padrão constante de mensuração monetária. Escolhe-se, assim, uma data-base para expressar todas as contas das demonstrações contábeis publicadas, a saber, a data do Balanço Patrimonial.

Em moeda da mesma data deveriam estar expressas as demonstrações do exercício anterior. Por outro lado, para efeito de maior facilidade na avaliação de tendências, deveria ser exigida a publicação das demonstrações contábeis de vários dos últimos exercícios e não apenas de dois, como determina a legislação comercial.

Para efeito de interpretação, a homogeneização das demonstrações contábeis de publicação, não apenas avaliadas em moeda nacional, mas de poder aquisitivo da data do Balanço Patrimonial, não implica que relações de débito e crédito, assim corrigidas contabilmente, obriguem as partes a resgatá-las em valores corrigidos, a não ser que haja alguma cláusula expressa de correção dos relacionamentos de débito e crédito. Por isso deverá ser dado destaque especial às contas que expressam valores monetários na data do Balanço Patrimonial final, tais como: contas a receber e a pagar, além de disponibilidades e títulos equivalentes e disponibilidades. Tais contas, mesmo derivantes de financiamentos e

empréstimos em moeda estrangeira, deverão estar claramente expressas em moeda da data do Balanço final.

Outro ponto que deriva desse princípio - o fato de algumas transações serem realizadas com base em valores prefixados e com a liquidação primária a certo prazo da data da operação - tem feito crescer a tendência de se trabalhar contabilmente com o conceito de valor presente. O valor do dinheiro no tempo tem levado a uma mudança da atitude nesses casos em que o prazo ou os juros e os efeitos inflacionários embutidos (mesmo que apenas implicitamente) no preço prefixado são significativos.

Assim, numa inflação mensal de 10%, e juros reais anuais de 15%, uma compra de ativo imobilizado para pagamento em 20 prestações fixas predeterminadas de Cr\$ 100.000.000 não seria contabilizada com a ativação dos Cr\$ 2.000.000.000 e respectivo registro do passivo.

Far-se-ia o cálculo do valor presente dessas prestações e o registro contábil far-se-ia com imobilização e endividamento de Cr\$ 781.532.481.

O diferencial de Cr\$ 1.218.467.519 seria registrado como encargos financeiros nominais ao longo dos 20 meses de financiamento, como se esse valor fosse (como realmente o é) o preço à vista, e o restante, o acréscimo nominal por inflação e juros embutidos no negócio.

No Brasil está-se a requerer o estudo da implantação desse procedimento.

Consagra-se, portanto, a cada dia, a partir do enunciado específico do Princípio do Denominador Comum Monetário, a adoção de um padrão monetário estável para as demonstrações contábeis divulgadas para o mercado.

3.5.3 - O Princípio da Realização da Receita

Enunciado: "A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora..."

A Contabilidade apresenta grande necessidade de objetividade e de consistência em seus princípios e procedimentos, que podem ter reflexos até na área do Direito. Nesse aspecto, diferencia-se da Economia, a qual muitas vezes enuncia e define conceitos que se refletem sobre as Entidades, sem a necessidade ou obrigação de mensurá-los numa forma sistemática e repetitiva.

É reconhecido que o processo de produção adiciona valor aos fatores manipulados de forma contínua, embora não se possa, objetivamente, escolher pontos ao acaso e sempre determinar, afiançadamente, o valor adicionado. Embora se acentue que o processo de produção adiciona valor de forma contínua, não se pode dizer que o processo seja linear, exponencial ou de outra conformação.

É que etapas diferenciadas da execução de um processo produtivo podem adicionar valor desproporcionalmente ao tempo envolvido na etapa e mesmo ao custo, embora esta última premissa (da proporcionalidade entre custos incorridos e receita-valor gerado) seja utilizada em certos casos.

De forma alguma deve confundir-se essa maneira cautelosa de a Contabilidade usualmente reconhecer a receita com a idéia de obscurantismo ou de falta de relevância, pois se por um lado, como vimos, consistência, objetividade e relevância são variáveis que precisam ser satisfeitas conjuntamente em Contabilidade, por outro, esta sabe reconhecer os casos - raros -

em que é preciso desviar da regra, pois que toda norma tem exceções, mas que não devem ser numerosas, sob pena de invalidarem a norma.

Portanto, considera-se que o Princípio da Realização da Receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Este ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A Contabilidade assim o faz porque:

- a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;
- b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;
- c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas, etc.

Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer e até ocorrem, após a transferência, mas o montante é conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

É importante notar que muito dificilmente será possível observar as três condições acima em pontos outros que não o da transferência efetiva do produto ou serviço. De qualquer forma, é a satisfação dessas três condições que deverá determinar quando uma receita pode ser reconhecida nos livros da entidade, e não os interesses outros de natureza fiscal ou, o que é pior, a mudança do critério conforme o interesse de cada configuração. A tentação de reconhecer receita valorando os estoques de produtos ou serviços a valores de mercado, antes da transferência ao cliente, é muito grande e parece, até, que os que assim afoitamente agem, estão na vanguarda do pensamento contábil, mas, na verdade:

- a) em geral, o mercado, objetivamente, só pode considerar que "deu seu veredito" sobre o valor da transação quando esta se completa;
- b) freqüentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento da receita representa mais uma manipulação para favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de Contabilidade.

Não podemos esquecer que, como conseqüência do Postulado da Continuidade, o ativo fica nos registros pelos seus valores de entrada (custo corrigido) até o "sacrifício" de tais ativos no esforço de obtenção da receita. O valor de "saída" é dado pela receita; o confronto tem que ser, necessariamente, com valores de entrada.

3.5.3.1 - Receitas a Serem Reconhecidas Proporcionalmente a Certo Período Contábil já Decorrido

Alguns serviços, aluguéis e empréstimos são, por contrato, biunivocamente ligados ao decurso de determinado período de apropriação contábil, digamos usualmente um mês. Na verdade, não que esta seja uma verdadeira exceção ao princípio geral; de fato, o serviço é continuamente prestado, até terminar o contrato total.

O que fazemos é reconhecer em cada período uma parcela da receita total (do serviço total) proporcionalmente a certo período ou evento decorrido, ao invés de esperar até o final para reconhecê-la totalmente, de uma vez só.

Acresce reconhecer que em algumas entidades onde se caracteriza esse tipo de fluxo de serviço (casos de entidades que prestam serviços de consultoria e de autoria, por exemplo) freqüentemente as horas de serviço acumuladas no mês ou outro período de apuração contábil fornecem, também, a base para o faturamento da receita ao cliente.

À medida que as horas vão-se acumulando, vai também crescendo a receita, numa base contínua de tempo decorrido. O trabalho ou os serviços, como um todo, podem não estar terminados, ou o contrato global (de aluguel de um imóvel, por exemplo) pode cobrir um período maior, mas presume-se que uma parcela da receita possa ser reconhecida na proporção direta do tempo decorrido. Obviamente, em alguns destes casos não existe ligação direta entre o "valor econômico" da etapa ou serviço prestado para o cliente com o valor da receita reconhecida pela entidade prestadora, no período. O valor da receita a ser reconhecido não é, necessariamente, proporcional ao esforço realizado e mesmo aos custos incorridos no mesmo período, mas diretamente proporcional ao tempo decorrido ou às horas gastas no serviço (presume-se uma proporcionalidade entre a quantidade de horas decorridas e o esforço e/ou custos incorridos), como fração do tempo total fixado em contrato ou como fator unitário de mensuração de esforço realizado, também reconhecido em contrato.

Na verdade, o que ocorre é que, como unidade homogênea de mensuração do serviço realizado (e transferido), julgou-se mais praticável, em tais casos, escolher o tempo decorrido, tomado como uma fração de um todo, para caracterizar mais a intensidade do esforço realizado, que pode variar de mês a mês, de período a período de apuração contábil, horas de trabalho realizado, como no caso das entidades de auditoria independente ou de consultoria. A remuneração não é, muitas vezes, fixada em cruzeiros por mês, mas a uma taxa por hora de trabalho realizado, faturável mensalmente, digamos. Já alguns outros tipos de receitas, como juros, crescem diretamente na proporção do tempo decorrido, pois cada dia tem a mesma "intensidade" de serviço prestado para o contrato total. No caso dos aluguéis, a remuneração é fixada mais por período de ocupação e usufruto do imóvel, um mês usualmente, ou período maior. De qualquer forma, em todos esses casos, o tempo decorrido ou as horas de esforço aplicadas são o fator preponderante do reconhecimento da receita em períodos menores do que o lapso de tempo em que o contrato ou serviço total estará completado.

3.5.3.2 - Produtos cuja produção é contatada para execução a longo prazo

Para entidades que produzem produtos sob encomenda e cujo prazo de fabricação, de uma unidade, seja longo, surge a dúvida se devemos esperar a transferência do produto final ao cliente para reconhecer a receita (digamos a entrega, por um estaleiro, de um navio petroleiro) ou se seria mais conveniente reconhecer, durante o exercício financeiro (no final do período de apuração contábil) uma parcela da receita proporcional:

- a) às etapas físicas de construção completadas (grau de acabamento); ou
- b) aos custos incorridos no período de apuração.

Nesses casos, ambas as formas têm justificativas. A de reconhecer a receita proporcionalmente aos fatores acima (a) e (b) apresenta justificativas de ordem pragmática e até teórica, segundo Hendriksen. Alguns acionistas de tal tipo de entidade poderiam tecer objeções à publicação de demonstrações contábeis que não evidenciassem lucro algum em um exercício em que a entidade empregou muito esforço e gastou muitos recursos para obter uma parte do acabamento do contrato total que lhe permitirá um lucro final, com adequado grau de probabilidade.

Na situação particular de um acionista que decidisse retirar-se da entidade num desses exercícios, poderia configurar-se uma injustiça, pois o valor patrimonial da ação estaria subavaliado pelo não-reconhecimento de receita, apenas porque o produto total ainda não foi completado dentro daquele exercício. Mas suponha que faltem apenas alguns dias para tal...

É evidente que esse tipo de consideração atenua-se, por motivos pragmáticos e não conceituais, quando uma entidade empreende a fabricação de vários produtos desse tipo, em meses distintos do exercício financeiro i ; no exercício $i + j$, n produtos podem completar-se, e m em outros posteriores. Nesse caso haveria, no exercício $i + j$, reconhecimento de receita (e provavelmente de lucro) invalidando, pragmaticamente, os argumentos apresentados em favor do reconhecimento proporcional.

Também, a escolha do critério de reconhecimento vai depender muito das características de propriedade da entidade. Se a entidade é caracteristicamente de natureza familiar ou fechada, e há ausência de usuários externos, provavelmente, na continuidade, os sócios não se incomodarão de esperar até que os produtos sejam completados para reconhecer a receita. Até aquele momento, os custos incorridos especificamente com o produto serão ativados.

Numa sociedade anônima aberta, entretanto, e mesmo em outras sociedades com outros usuários da informação contábil que não apenas os controladores, a escolha do critério de reconhecimento tem que ser norteada, sempre, por conceitos teoricamente sustentáveis, mormente à luz da comparabilidade de várias entidades que operam no mesmo ramo de negócios, por parte do usuário externo.

Assim, é até lícito, em tais tipos de entidades, diminuir a aparente relevância intrínseca (para uma entidade) de um princípio ou procedimento contábil em favor de procedimentos que favoreçam a comparabilidade entre entidades. É o caso típico de nossa preferência pelo custo histórico corrigido por um índice geral de preços sobre o custo corrente de reposição na data, embora se reconheçam muitas vantagens intrínsecas neste último conceito.

No caso das entidades que produzem produtos de longo período de maturação ou acabamento, é razoável, teórica e praticamente, o reconhecimento proporcional da receita pelos fatores acima considerados, observadas as seguintes condições:

- a) o preço global do produto é determinado objetivamente mediante contrato ou determinável a partir da correção contratual de seu preço atual;
- b) da mesma forma, a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação é mínima ou passível de boa estimativa;
- c) os custos a serem incorridos para completar a produção são razoavelmente bem estimados.

Para apurar a receita a ser reconhecida em determinado exercício dividem-se os custos incorridos no exercício pelos custos estimados totais do produto. O resultado assim obtido é multiplicado pela receita de venda do produto completado, obtendo-se, assim, a receita a ser apropriada. É claro que, nesse caso, os custos incorridos no período passam a ser *despesa* do exercício.

No caso de etapa física de acabamento, termina-se, de alguma forma, calculando uma porcentagem com relação ao grau de acabamento total que, da mesma maneira, é aplicada ao preço do produto totalmente acabado.

O importante é que a receita do período deve ser reconhecida proporcionalmente à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou numa base de porcentagem de acabamento do produto final. Cuidados adicionais devem ser tomados quando a entidade subcontratar partes do produto junto a outra entidade. Em tais casos, utilizaríamos apenas o custo dos insumos adicionados pela nossa entidade. Nos casos de contratos com cláusulas de "custo mais taxa de administração", o lucro é facilmente determinado.

Para obras de grande complexidade, com subetapa de variável duração e características técnicas, fica às vezes difícil estabelecer uma única porcentagem de acabamento com relação ao produto final. Assim, o relacionamento entre custos incorridos no exercício e custo total do produto ou projeto corrigido pela inflação do período (os custos incorridos já estão automaticamente corrigidos) é o melhor critério a ser aplicado ao valor de venda do produto em estado de acabado. Se tal valor é corrigível, tanto melhor. Se não, o prejuízo correrá por conta da má previsão da entidade, se tiver aceito esse preço, não "embutindo" no mesmo, de alguma forma, a inflação futura.

Conceitualmente, é claro, considerar-se que cada cruzeiro de custo gera o mesmo montante de receita não deixa de apresentar falhas lógicas e operacionais. Entretanto, nesses casos, o prejuízo informativo da não-evidenciação de resultado algum durante o período de apuração é maior do que a falha conceitual envolvida no processo de reconhecimento parcial.

3.5.3.3 - Reconhecimento de Receita Antes da Transferência Por Valoração de Estoques

Em produtos cujo processo de produção encerra características especiais, como crescimento natural ou acréscimo de valor vegetativo (entidades agropecuárias, produtoras de vinho, exploradoras de reservas florestais, mineradoras, estufas de plantas, etc.) e em outros em que o valor de mercado é tão prontamente determinável e em que o risco da não-venda é praticamente nulo (como na mineração e lapidação de metais e pedras preciosas), é possível, em circunstâncias bem determinadas, reconhecer receita antes do ponto de transferência ao cliente, observadas as seguintes condições:

- a) os estoques, no final do período de apuração contábil, são avaliados pelo valor de realização naquele momento, desde que objetivamente determinável, através de amplo consenso do mercado sobre o valor desse estoque, desde que seja possível deduzir, estimativamente, o necessário para o acabamento e o suporte de todos os custos e despesas a serem incorridos para, efetivamente, vender o produto. Se estiver totalmente maturado ou acabado, deverão ser deduzidas as despesas para vendê-lo como produto final;
- b) a atividade é primária e seu custo de produção é muito difícil de ser mensurado ou, por não conter ele o custo de oportunidade do capital aplicado na obtenção do produto, revela-se muito pequeno em face do valor líquido de realização caracterizado em a;
- c) o processo de obtenção de lucro nessa atividade caracteriza-se muito mais (podendo-se dizer quase que unicamente) pela atividade física de crescimento, nascimento, envelhecimento ou outra qualquer do que pela operação de venda e entrega do bem.

3.5.3.4 - Reconhecimento da Receita Após o Período de Transferência do Produto ou Serviço

Somente em casos excepcionais poderá ser a receita reconhecida após o ponto de transferência, a saber:

- a) no caso de um ativo não monetário ser recebido em troca de uma venda efetuada, se esse ativo não tiver um valor reconhecido de mercado. Nesse caso, o custo do ativo vendido é transferido para o ativo recebido em troca e somente quando esse último for vendido é que reconheceremos um resultado;
- b) no caso de entidades que praticam a venda a prazo (comumente a prestação), quando a operação for de natureza tal que não seja possível estimar, mesmo que por experiência estatística do passado, a porcentagem de

recebimentos duvidosos, passando o recebimento a ser a etapa mais difícil no processo de ganho da receita;

c) nos casos de negócios altamente especulativos, em que os recebimentos são realizados em prestações e o recebimento das prestações finais é duvidoso. Em tais casos, pode ser justificado o diferimento da receita; as primeiras prestações serão consideradas como retorno ou cobertura dos custos incorridos e o lucro começa a ser registrado apenas após todos os custos terem sido recuperados.

Os casos *b* e *c* são raros na prática e não caracterizam uma indústria ou setor econômico, e sim alguma operação em particular de uma empresa.

3.5.4 - O Princípio do Confronto Das Despesas Com as Receitas e Com os Períodos Contábeis

Enunciado: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesa a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução (esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes). Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como *perda* no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receitas ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Observações:

1. É importante esclarecer que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por *Regime de Competência*.

2. Há situações em que se tem valores, quer de receita, quer de despesa, que competem a exercício anterior, mas que deixaram de nele ser considerados. Duas diferentes e extremadas posições têm sido discutidas. Na primeira, defende-se que tais ajustes devem ser feitos ao resultado do exercício em que se descobre o erro. Na segunda, defende-se que o ajuste deve ser feito à conta de reserva.

Nossa legislação (Lei nº 6.404/76) preferiu uma versão próxima à primeira, só admitindo como ajuste de exercício anterior aquele relativo a erro ou mudança de critério contábil que não se deva a fatos subseqüentes.

A atual tendência é de se evitarem esses ajustes a contas que não a do resultado do exercício, preferindo-se sua discriminação dentro da demonstração do resultado.

Os conceitos-chave deste capítulo são:

- custo como base de valor;
- perda de potencial de benefícios;
- padrão de mensuração (da moeda);
- produtos ou serviços transferidos;
- despesas associáveis às receitas do período;
- despesas atribuíveis ao período.

3.6 - As Convenções (Restrições Aos Princípios)

As restrições aos princípios (também conhecidas como *convenções* ou *qualificações*), como vimos, representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis. Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo. As convenções também serão enunciadas. Entretanto, tais enunciações serão apenas indicativas e terão menor peso do que no caso dos princípios.

3.6.1 - A Convenção da Objetividade

Enunciado: "Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de

peças qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis..."

Como vimos em outro tópico, a Contabilidade é um árduo exercício para maximizar a relevância, a praticabilidade e a objetividade.

Quanto à restrição da objetividade, a fim de que as demonstrações contábeis sejam tão confiáveis quanto possível, os contadores necessitam decidir sobre o atributo ou evento que será mensurado e selecionar procedimentos de mensuração adequados.

Segundo Hendriksen, a objetividade tem sido conceituada de maneiras distintas por pessoas e contadores diferentes a saber:

1. mensurações e avaliações de caráter impessoal ou que se configuram fora do pensamento da pessoa ou pessoas que as estão realizando;
2. mensurações baseadas no consenso profissional de *experts* qualificados;
3. mensurações e avaliações baseadas em evidência e documentação verificável;
4. valor da dispersão estatística das mensurações de um atributo, quando efetuadas por vários pesquisadores.

Em seu primeiro aspecto, não é muito fácil, na prática, separar completamente a qualidade intrínseca do que está sendo mensurado das crenças, mesmo que científicas do pesquisador.

Assim, afirmamos que o ponto de transferência é o mais objetivo para o reconhecimento da receita, pois existe um valor de mercado que independe da pessoa do avaliador. Embora isto seja verdadeiro, o pesquisador precisa tomar decisões sobre o valor do ativo que está sendo dado em troca. Assim mesmo esse sentido de objetividade pode conter em si algo de subjetivo.

Quanto ao segundo aspecto, talvez seja o que tenha maior peso no estágio atual de desenvolvimento da disciplina. Caracteriza-se como sentido de objetividade típico de uma disciplina praticada por profissionais liberais. Assim, se, através da reunião de vários *experts* em comitês de pesquisa, chegar-se a consenso sobre certo procedimento ou mensuração, mesmo que tais mensurações ou critérios não sejam suportados por evidências objetivas (no sentido mais material e restrito do termo), ainda assim, por representarem o resultado de um processo psicossocial de percepção por parte de segmento autorizado da profissão, tornam-se objetivos.

No que se refere ao terceiro critério, a ênfase consubstancia-se mais na evidência do que na mensuração em si. De novo, a receita é reconhecida na base da transferência como evidência. Segundo Hendriksen, embora a evidência possa ser verificável, a seleção do critério de evidência como base pode ser objeto de viés pessoal.

Quanto ao quarto aspecto, a maior ou menor objetividade de um critério de mensuração pode ser avaliada pelo desvio-padrão em relação à média do atributo que está sendo mensurado. Pode acontecer, todavia, que o próprio valor da média não retrate adequadamente o atributo considerado. Por exemplo, consideremos que estamos avaliando a objetividade dos critérios tradicionais de avaliação de estoques conhecidos como PEPS, UEPS e MÉDIA PONDERADA. É possível que um dos três revele um menor desvio-padrão com relação à média. Isto apenas significa que as mensurações são mais verificáveis, mas não necessariamente objetivas, cientificamente falando. Pode até ocorrer que um critério de mensuração baseado, digamos, no custo histórico corrigido apresente *maior desvio, mas menor viés*. Esse último é determinado pelo desvio relativo entre o valor da média, caracterizado pelo procedimento de mensuração utilizado e o "verdadeiro" valor de média do atributo que está sendo mensurado. Como,

todavia, o verdadeiro valor da média não pode ser determinado, a diferença entre a média estimada e a verdadeira precisa ser calculada na base do julgamento subjetivo e das relações lógicas entre o procedimento de mensuração e o atributo que está sendo avaliado.

Freqüentemente, na prática, devemos contentar-nos com sentidos menos científicos da objetividade. É evidente que os comitês de *experts*, antes de emitirem opiniões sobre princípios e procedimentos contábeis, podem utilizar-se dos critérios estatísticos focalizados no quarto sentido da objetividade.

Não existem dúvidas, todavia, de que a profissão precisa perseguir um sentido de objetividade que caracteriza de forma mais nítida a Contabilidade como uma ciência social.

Nesse aspecto, é importante que os relacionamentos entre causas e efeitos dos eventos da natureza que afetam os estados patrimoniais tenham explicações convincentes e que tais eventos possam ser reproduzidos em ambiente de pesquisa social e suas resultantes possam ser previstas.

A Contabilidade, assim, deverá chegar a um ponto de sua evolução no qual será possível enunciar as "leis" que relacionam causas e efeitos. De certa forma, os postulados, princípios e restrições são uma variante simplificada de tais leis. O ideal, todavia, seria a formulação axiomática da teoria da Contabilidade, já tentada por raros autores e em vias de aperfeiçoamento, nos estudos atuais, rumo a uma explicação mais adequada.

Não se questiona, todavia, o sentido mais prático e "profissional" atual da objetividade, conforme apresentado em seu enunciado. A Contabilidade, em igualdade de procedimentos quanto à sua relevância, preferirá os que puderem ser suportados por algum tipo de evidência considerada objetiva (documentos, normas escritas, consenso profissional, etc).

3.6.2 - A Convenção da Materialidade

Enunciado: "O contador deverá sempre avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil..."

Assim verificamos que a restrição da materialidade não pode ser enfocada do ponto de vista apenas interno ou externo. Sem dúvida, no que nos concerne, do ponto de vista do usuário externo, a avaliação subjetiva do efeito de uma informação prestada ou negada, sob a premissa da materialidade ou não, é a mais importante.

Por outro lado, não se pode negar que a materialidade está muito ligada ao grande *design* do sistema contábil de informação de cada entidade particular.

Diríamos, até que sua configuração está relacionada com as metas e políticas traçadas pela administração da entidade. Numa entidade em que as metas são estabelecidas em termos amplos e globais, haverá uma tendência, por parte do sistema contábil, em preocupar-se, sempre, com a materialidade da informação gerada perante a evidenciação do cumprimento ou não de tais metas. Já em entidades cuja administração, por formação, têm o gosto pelo detalhe, o sistema contábil tenderá a adequar-se ao estilo gerencial.

Não existe um sentido absoluto da materialidade, nem é possível fixar critérios numéricos precisos, em cada caso, para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra.

Assim, do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou cifra que, se não evidenciada ou mal evidenciada, poderia levá-lo a *sério erro* sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências.

Do ponto de vista interno, é material o procedimento ou cifra que, se não processado, afeta a qualidade e a confiabilidade do sistema de informação e mesmo controle interno.

Por outro lado, não se podem confundir, a rigor, os conceitos de materialidade e relevância. Algo pode ser material quanto ao valor, isoladamente considerado, e irrelevante, embora tal condição seja rara. Em contrapartida, um valor de certo atributo pode ser pequeno em si, mas relevante quanto às tendências que possa apontar.

Exemplo do primeiro aspecto seria a publicação do orçamento de capital da entidade para os próximos dez anos. Material quanto ao vulto das cifras envolvidas, pode ser não relevante para alguns usuários. Exemplo do segundo aspecto: numa análise das contas a receber, verifica-se que, em cerca de 15% dos casos, apresentam-se pequenos erros. Embora o valor dos erros possa ser de pequena monta, o fato de se evidenciarem em 15% dos registros pode encobrir falhas graves da sistemática e, portanto, relevantes do ponto de vista de auditoria e de controle interno.

Não é tarefa fácil, na prática, julgar sobre a materialidade ou não de uma cifra. Entretanto, alguns critérios gerais podem ser tentados:

1. com relação ao usuário externo, a evidenciação ou não de determinada cifra e a rígida adoção ou não dos princípios contábeis serão mais ou menos materiais à medida que se refiram respectivamente:

- a) a eventos que refletem tendências do empreendimento; ou
- b) a eventos não repetitivos, que afetam apenas um exercício;

2. as cifras relativas a receitas e despesas operacionais, via de regra, são mais *materiais*, para avaliação de tendência, do que os ganhos e perdas ou efeitos de exercícios anteriores;

3. as cifras derivantes de mudanças de critérios utilizados no passado são *materiais* com relação à avaliação do usuário. Na verdade, tal evidenciação se torna crítica em alguns casos;

4. do ponto de vista interno, os extremos de detalhes contábeis usualmente são imateriais para a qualidade da informação, como subcontas até o quinto grau ou o famoso exemplo de Anthony de se calcular o custo do uso diário dos lápis dentro da empresa, realizando mensurações entre as diferenças de comprimento do lápis no dia anterior e no atual. Entretanto, materialidade não significa desprezo pelo detalhe em si, se esse estiver encobrindo problemas maiores.

Conquanto a mensuração da materialidade seja objeto de estudos mais recentes, tal conceito reservará, sempre, uma alta dose de julgamento e de bom senso por parte de cada contador, em cada situação.

3.6.3 - A Convenção do Conservadorismo

Enunciado: "Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações..."

O conservadorismo (*), em Contabilidade, pode ser entendido sob dois aspectos principais: o primeiro, vocacional e histórico da profissão, pelo qual, entre as várias disciplinas que avaliam, pelo menos em parte, o valor da entidade, a Contabilidade é a que tenderia, em igualdade de condições, a apresentar o menor valor para a entidade como um todo.

(*) Também denominado Prudência.

O segundo, mais operacional, de que, conforme o enunciado, a Contabilidade tende, dentro dos amplos graus de julgamento que a utilização dos Princípios nos permite empregar, a escolher a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo e a maior para as obrigações.

Esse entendimento não deve ser confundido nem desvirtuado com os efeitos da manipulação de resultados contábeis, mas encarado à luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter, mormente perante os excessos de entusiasmo e de valorizações por parte da administração e dos proprietários da entidade. Não nos esqueçamos de que, principalmente no caso das companhias abertas, sua principal obrigação é perante o mercado e os investidores.

As tentativas, que vêm desde longos anos (desde a depressão de 1929), de normatizar excessivamente esta restrição têm levado, via de regra, a resultados desastrosos, com perda de controle dos resultados da aplicação da regra. É o caso da conhecida interpretação "custo ou mercado, dos dois o mais baixo", consagrada na prática e na legislação.

Conquanto em situações extremadas possa, até ser aplicada esta interpretação restrita da convenção, parece-nos que nossa premissa "... para procedimentos igualmente relevantes à luz dos princípios contábeis..." deva sempre prevalecer na aplicação da restrita.

Uma interpretação correta da regra poderia, apenas a título de exemplo, ser apresentada pela seguinte indagação hipotética:

Suponha que a entidade tenha duas previsões, igualmente confiáveis (de igual probabilidade) para a ocorrência de devedores insolventes. Por tudo que tenha sido possível avaliar e calcular, inclusive com o uso de probabilidade, poderão ocorrer: uma insolvência de \$ 1.000.000, ou de \$ 1.300.000 - praticamente com o mesmo grau de probabilidade. Pela restrição escolheríamos a previsão de \$ 1.300.000, por apresentar um menor valor final para o ativo líquido.

3.6.4 - A Convenção da Consistência

Enunciado: "A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível..."

Esta convenção (**) de grande importância na Contabilidade, deve também ser entendida à luz das restrições de entendimento por parte dos usuários da informação contábil.

(**) Também conhecida por Uniformidade.

Por um lado, deve ser entendido que os contadores deverão refletir bastante, antes de adotar determinado procedimento de avaliação, a fim de haver maior seqüência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação. Isto não significa, contudo, que mesmo ocorrendo mudanças nos cenários ou uma reflexão sobre a melhor utilização de outro critério, a Contabilidade deva, apenas para não alterar a seqüência, deixar de introduzir essa melhoria. Qualquer mudança de procedimento, que seja material, deverá ser claramente evidenciada em notas explicativas e os efeitos dela decorrentes, tanto sobre o balanço quanto sobre o resultado, devem ser mensurados e bem enunciados. Como complemento à possibilidade de avaliação de tendência, é fundamental que haja consistência, também, nos períodos abrangidos pelas demonstrações.

Por parte do usuário, deve ser entendido que a Contabilidade é uma linguagem especial e que nem todos podem, livremente, falar e escrever sem o auxílio de um intérprete (um técnico). Por

mais que se procure preservar a clareza e a consistência de procedimentos, de um exercício para outro, para maior facilidade de acompanhamento por parte do usuário, não deve isto servir de pretexto para a estagnação na melhoria dos procedimentos, à luz das circunstâncias.

Consistência e materialidade viajam juntas, como de resto todos os postulados, princípios e convenções. No caso destas, fica mais difícil estabelecer regras precisas e matemáticas. Daí a importância de uma sólida base teórica do Contador, que o habilitará a escolher o melhor conjunto de procedimentos, em cada circunstância.

Devemos conviver com esse conjunto e aplicá-lo da forma mais correta possível, como consequência do melhor de nossos esforços e sempre lembrando que nossa responsabilidade como profissionais e cidadãos é, antes de mais nada, social.

Conceitos-chave do Capítulo:

- consenso de *experts*;
- qualidade do atributo mensurado;
- eventos que refletem tendências;
- materialidade e relevância;
- vocação conservadora da Contabilidade;
- avaliação de tendências por parte do usuário.

4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS

Os Princípios e Convenções Contábeis podem ser conceituados como sendo as premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, razão pela qual a Resolução CFC nº 750/93 consolidou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, os quais são examinados neste tópico.

4.1 - Observância Dos Princípios

A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

4.2 - Princípios Fundamentais de Contabilidade

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

I - o da Entidade;

II - o da Continuidade;

III - o da Oportunidade;

IV - o do Registro pelo Valor Original;

V - o da Atualização Monetária;

VI - o da Competência; e

VII - o da Prudência.

4.2.1 - Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

4.2.2 - Princípio da Continuidade

A continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida estabelecida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

A continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

A observância do Princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

4.2.3 - Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade à integridade do registro das mutações patrimoniais, determinando que este seja feito no tempo certo e com a extensão correta.

Em função da obrigatória observância do Princípio da Oportunidade:

I - o registro do patrimônio e de suas posteriores mutações deve ser feito de imediato e de forma integral, independentemente das causas de que as originaram;

II - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

III - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

IV - o registro deve ensejar o conhecimento universal das variações ocorridas no Patrimônio da Entidade, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

4.2.4 - Princípio do Registro Pelo Valor Original

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Do Princípio do Registro Pelo Valor Original Resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

4.2.5 - Princípio da Atualização Monetária

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

São resultantes da adoção do Princípio da Atualização Monetária:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

4.2.6 - Princípio da Competência

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O Princípio da Competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da Oportunidade.

O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;

Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

4.2.7 - Princípio da Prudência

O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

5. APÊNDICE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/93, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovado pela Resolução CFC Nº 774/94, contém comentários sobre o conteúdo dos enunciados, para melhor compreensão do assunto.

5.1 - A Contabilidade Como Conhecimento

I - A Contabilidade como ciência social

A Contabilidade possui objeto próprio - o Patrimônio das Entidades - e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações - método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes - referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

II - O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais - por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito - que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em "máquinas", ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises. Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às "máquinas" como categoria, mas se ocupará de cada máquina em particular, na sua condição do componente patrimonial, de forma que não possa ser confundida com qualquer outra máquina, mesmo de tipo idêntico.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja "Valor", porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$(\text{Bens} + \text{Direitos}) - (\text{Obrigações}) = \text{Patrimônio Líquido}$$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionou-se denominá-lo de "Passivo a Descoberto".

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

III - Os Princípios Fundamentais da Contabilidade

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de

universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caos da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois, a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo "fundamentais" visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas - expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o "como fazer", isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra "informação".

IV - Objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência "pura", aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer

forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo-qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, correntemente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente elucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

V - Informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados. Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível.

Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por "consistência", não constitui princípio da Contabilidade, mas regra técnico-comportamental. Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

V - Usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de interferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e especificadas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por conseqüência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los à conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

5.2 - Comentários Aos Princípios Fundamentais de Contabilidade

I - O Princípio da Entidade

O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

a) A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente porque sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

b) Soma ou da agregação de Patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

II - O Princípio da Continuidade

A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado".

a) Aspectos Conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

- modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade. Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas Entidades;
- mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;
- problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta

de liquidez, incapacidade administrativa, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

- causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulsa o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a rerepresentação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

b) O Princípio da Continuidade e a "entidade em marcha"

A denominação "Princípio da Continuidade", como também a de "entidade em marcha", ou "going concern", é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o Princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente - o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material -, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objetivo da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

III - O Princípio da Oportunidade

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

- desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão."

a) Aspectos conceituais

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

- transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;
- eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, com modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc;
- movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da UNIVERSALIDADE.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido, algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

b) A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

c) A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

IV - O Princípio do Registro Pelo Valor Original

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

- a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
- uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
- o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
- os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

- o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos".

a) Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade - contabilmente, outras Entidades - ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os Ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na comparabilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado. Mantém-se, no caso, intocado o princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas - caso daquela representativa do mundo externo - abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

b) A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

c) A manutenção dos valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores - cuja expressão mais

usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação, etc. - representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, configuram a consumpção de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas a um espaço curto de tempo - um mês, por hipótese -, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, aos diferentes produtos em elaboração.

Os fatos mencionados comprovam a importância do princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe a criação de valores, mas a simples redistribuição daqueles originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

V - O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

- a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do Patrimônio Líquido;
- a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período."

a) - Aspectos conceituais

O Princípio da Atualização Monetária existe em função do fato de que a moeda - embora universalmente aceita como medida de valor - não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por conseqüência, sua expressão formal deve ser ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos - isto é, segundo as transações originais - os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a

manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de "correção monetária", expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer "correção" de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda. Esta é, aliás, a razão pela qual o princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma Entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, a forma mais usual de comunicação entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

b) Indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios - indexadores, moedas referenciais, reais ou não - que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas.

O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos Princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico-doutrinário, e à política, em termos aplicados.

VI - O Princípio da COMPETÊNCIA

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

As receitas consideram-se realizadas:

- nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

- pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Consideram-se incorridas as despesas:

- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo".

a) As variações patrimoniais e o Princípio da COMPETÊNCIA

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido - usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições - normalmente chamadas de "despesas" -, emerge o conceito de "resultado do período", positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o *status* de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

b) Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumpção é somente parcial, como no caso das depreciações ou nas perdas de

parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até "royalties". A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de produtos - muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia - quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

c) Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade - entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis -, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentadas anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolúvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse Princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêm cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O

importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo - principalmente tempo-homem e tempo-máquina -, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos - reais ou estimados - ou etapas vencidas.

VII - O Princípio da PRUDÊNCIA

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".

a) Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da Prudência - de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação - está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do Princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, variação patrimonial quantitativa negativa, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A PRUDÊNCIA deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA surge dúvida sobre a ainda correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis. A provisão para créditos de liquidação

duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande freqüência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da Prudência. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos "métodos" de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA cumpre lembrar que:

- os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;
- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;
- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

b) limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

55 - CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Considerações Gerais

55.1. INTRODUÇÃO

A consolidação de balanços é adotada em muitos países há muitos anos, particularmente naqueles em que o sistema de captação de recursos, por meio da emissão de ações ao público através das Bolsas de Valores, é importante para as empresas.

As demonstrações financeiras consolidadas nos permitem conhecer a real situação de um grupo de empresas que atuam no mercado sob um controle comum.

Para sabermos quais as empresas devem ser incluídas nas demonstrações consolidadas utilizamos os conceitos de controle acionário e o conceito de exercício de controle da decisão

em relação a políticas a serem seguidas pelas empresas, conhecido como "influência sobre a administração".

Devemos lembrar que as diversas empresas de um mesmo grupo formam um conjunto de atividades econômicas que, muitas vezes, são complementares umas das outras.

Os analistas das demonstrações consolidadas devem, em suas análises, considerar que as demonstrações financeiras consolidadas representam o reflexo de um conjunto de atividades econômicas de um grupo empresarial.

55.2. OBJETIVO DA CONSOLIDAÇÃO

O objetivo da consolidação é apresentar aos interessados nas informações contábeis os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa que tivesse uma ou mais filiais ou divisões.

As transações realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico necessitam ser eliminadas das demonstrações consolidadas, obtendo-se, assim, apenas os valores apurados em função de operações efetuadas com terceiros alheios ao grupo.

O grande mérito da consolidação é "enxergar" as operações de um grupo, eliminando os efeitos das operações que representam transferências de valores e bens de uma empresa para outra, sem representar qualquer acréscimo ao patrimônio dos proprietários do grupo.

55.3. EMPRESAS QUE ESTÃO OBRIGADAS A EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO

De acordo com a Lei das S.A. devem elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas:

a) companhias abertas (art. 249) que tiverem mais de 30% do seu patrimônio líquido representado por investimentos em controladas;

Nota: Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (§ 2º do art. 243 da Lei das S/A).

b) grupos empresariais que se constituírem formalmente em grupos de sociedades na forma do Capítulo XXI da Lei nº 6.404/76, independentemente de serem ou não companhias abertas. Será aplicável mesmo que a sociedade de comando não seja S.A., tal como no caso de uma Limitada.

Os Investimentos em controladas são representados pela soma algébrica dos seguintes valores contábeis na controladora: valor da equivalência patrimonial no balanço, ágios não amortizados, saldos líquidos também dos deságios e provisões para perdas permanentes.

55.4. NORMAS DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Para elaboração de demonstrações financeiras consolidadas de companhia aberta e de sociedade de comando de grupo de sociedade que inclua companhia aberta, devem ser observadas as normas previstas na Instrução CVM nº 15/80.

Determina a CVM que as demonstrações consolidadas devem continuar sendo publicadas mesmo quando o percentual dos investimentos tornar-se inferior a 30% do patrimônio líquido da controladora, caso essa redução seja considerada temporária.

Para o cálculo do percentual de 30% devem ser adicionados aos valores contábeis dos investimentos os créditos de qualquer natureza que a controladora tenha junto às suas controladas.

Não deverão fazer parte das demonstrações consolidadas as controladas que:

- a) o controle seja temporário;
- b) estão em processo de concordata, falência ou em reorganização total;
- c) sejam de setores econômicos tão diferenciados que a consolidação produza demonstrações dificilmente compreensíveis, como no caso de um banco e de uma indústria.

55.5. DIFERENÇA NA DATA DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

Muitas vezes pode ocorrer que a controladora encerre seu balanço em determinada data, e que uma ou mais de suas controladas encerrem seus balanços em datas diferentes.

Quando os balanços forem encerrados no período de sessenta dias que antecederem o balanço da controladora podemos efetuar a consolidação com base nestes balanços.

O art. 250, § 4º da Lei das S.A., determina que as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de sessenta dias antes da data do encerramento do exercício da controladora deverão elaborar demonstrações financeiras extraordinárias para fins de consolidação.

Quando as controladas encerrarem balanços em data diferente da controladora deve-se tomar alguns cuidados na consolidação:

- a) se o exercício social da controladora for de 12 meses, as demonstrações da controlada também devem ser de 12 meses;
- b) a utilização de balanços com datas de encerramento diferentes deve ser esclarecida por meio de notas explicativas;
- c) os eventos significativos que ocorrerem entre a data de encerramento do balanço da controlada e da controladora devem ser refletidos na consolidação e esclarecidos nas notas explicativas.

Eventos significativos são aqueles que irão produzir grandes alterações no patrimônio refletido nas demonstrações financeiras da controlada.

55.6. COMO EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO

A consolidação representa a soma dos valores das operações contábeis das empresas controladas e da controladora, ajustada pela eliminação dos valores decorrentes de operações realizadas entre as empresas sem participação de terceiros alheios ao grupo das empresas que estiverem sendo consolidadas e dos resultados não realizados contidos nos ativos das empresas incluídas na consolidação.

A consolidação deve apresentar as demonstrações financeiras da controladora e suas controladas como se o grupo fosse uma única empresa.

Assim, tendo em mãos as demonstrações financeiras das empresas que serão consolidadas, a técnica básica será, primeiramente, somar os saldos das contas.

Considerando-se três empresas que tenham os seguintes valores como disponibilidades:

Empresa A	R\$	25.000,00
Empresa B	R\$	10.000,00
Empresa C	R\$	35.000,00

Neste caso, o saldo consolidado de disponível é a somatória do disponível das três empresas que é de R\$ 70.000,00.

O mesmo procedimento se aplica para as demais contas do balanço, como duplicatas a receber, estoques, imobilizado, contas a pagar, etc.

55.6.1 - Uniformidade de Critérios Contábeis

Para que a consolidação possa ser um retrato fiel as empresas devem adotar critérios contábeis uniformes entre si, ou seja, devem manter a uniformidade na classificação dos ativos, passivos, receitas e despesas, para que os saldos consolidados representem valores da mesma natureza.

Devemos ter especial cuidado quando a consolidada incluir empresas situadas em países diferentes, os efeitos decorrentes da utilização de critérios de avaliação de ativos e passivos e de reconhecimento de receitas e despesas diferentes dos critérios adotados pela controladora deverão ser eliminados para que o consolidado apresente apenas um critério.

55.7. VALORES A SEREM ELIMINADOS NA CONSOLIDAÇÃO

A consolidação não é simplesmente a soma dos saldos de cada conta das diversas empresas. Há necessidade, também, de eliminar os saldos existentes ou transações realizadas entre as empresas do grupo.

Os saldos de balanço devem ser controlados e destacados para facilitar a consolidação, devendo ser conciliados, comparando-se os saldos de uma empresa com os que acusam as outras empresas.

Na consolidação, as eventuais pendências de conciliação devem ser eliminadas por meio de sua contabilização pelas empresas, ou de ajustes no consolidado, mesmo nos casos de itens em trânsito, para que os saldos entre as empresas fechem entre si.

De acordo com o artigo 250 da Lei nº 6.404/76, das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

A participação dos acionistas não controladores no patrimônio líquido e no lucro do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.

A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

55.7.1 - Exemplos

Como exemplos dessas eliminações temos:

- a) Duplicatas a Receber - quando as empresas do grupo realizam vendas umas para as outras. No balanço os valores não pagos aparecerão no saldo de Duplicatas a Receber das empresas que venderam e no saldo de Fornecedores das empresas que compraram.

O lançamento de eliminação será:

Débito: Fornecedores (empresa que comprou)

Crédito: Duplicatas a Receber (empresa que vendeu)

- b) Contas Correntes - ocorrem algumas operações entre empresas do grupo que são debitadas ou creditadas em conta corrente. Nos balanços, haverá um saldo devedor em uma empresa (a que forneceu o recurso) e um saldo credor em outra (a que tomou o recurso); ambos deverão ser eliminados na consolidação.

O lançamento de eliminação será:

Débito: Contas Correntes (Passivo)

Crédito: Contas Correntes (Ativo)

- c) Investimentos - a participação acionária, representada pela conta de Investimentos que uma empresa tiver na outra.

Os investimentos relevantes devem ser contabilizados pelo método da equivalência patrimonial. Portanto, o saldo da conta de investimento na empresa controladora corresponde a um valor proporcional ao valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A eliminação dos investimentos deve ser feita contra as contas do patrimônio da controlada na mesma proporção da participação que a controladora possui no capital de cada controlada.

D - Capital (Empresa B)

C - Investimentos (Empresa A)

É como se a conta de investimentos no ativo da controladora representasse um valor a receber da controlada, e uma parte das contas do patrimônio líquido da controlada representasse um valor a pagar à controladora.

- d) Saldos das demonstrações dos resultados do exercício

- Vendas - de uma empresa para outra empresa do grupo devem ser eliminadas juntamente com o custo dos produtos vendidos.

D - Vendas (Empresa A)

C - Custo dos Produtos Vendidos (Empresa B)

- Comissões sobre vendas, juros e outros - cobrados de outras empresas do grupo.

D - Receitas (Empresa A)

C - Despesas (Empresa B)

e) Resultados não realizados

O resultado não realizado que deverá ser eliminado na consolidação é o valor correspondente ao lucro obtido nas operações entre as empresas controladas e a controladora.

O eventual prejuízo existente nessas operações não deverá ser eliminado e portanto será reconhecido na consolidação.

Nas vendas de bens de uma empresa para outra, em que o preço de venda é igual ao preço de custo, não existe lucro não realizado a eliminar do patrimônio da coligada ou controlada.

Os resultados não realizados aparecem geralmente nas operações destinadas aos estoques ou ao ativo permanente da empresa compradora.

No caso de vendas de mercadorias destinadas ao estoque podem ocorrer duas situações:

a) a empresa que comprou as mercadorias já as vendeu para terceiros;

b) a empresa que comprou as mercadorias tem saldo daquelas mercadorias no balanço.

Quando as mercadorias foram totalmente vendidas a terceiros não haverá eliminação de resultado não realizado.

No caso em que há saldo de mercadorias compradas da controlada ainda em estoque na data do balanço, deve ser eliminado o lucro nos estoques, pois não representa um lucro efetivamente realizado de operações com terceiros.

Para apurar o valor do lucro a eliminar podemos aplicar sobre o saldo existente de estoque dessas mercadorias, na data do balanço, na investidora, o percentual de margem de lucro na coligada ou controlada que o vendeu.

Quando a identificação das mercadorias compradas de empresas do grupo for difícil poderemos fazer a separação entre as compradas de coligada ou controlada e as compradas de terceiros, com base nas últimas compras de ambas as empresas, até chegar ao saldo total de estoques, utilizando o critério de que o saldo do estoque é composto pelas compras mais recentes.

Poderemos, também, calcular o valor do estoque de mercadorias compradas de empresas do grupo aplicando sobre o saldo total do estoque o percentual correspondente a relação entre as compras de cada controlada e o valor total das compras efetuadas pela empresa.

Na empresa industrial em que as compras de mercadorias de outra empresa do grupo são utilizadas como matérias-primas, devemos apurar o valor de tais mercadorias, que estão na conta de matérias-primas, Produtos em Processo e em Produtos Acabados.

Para apurarmos o lucro não realizado das mercadorias contidas no enfoque de matérias-primas usamos um processo semelhante ao descrito para a conta de mercadorias.

Para a apuração do valor contido nos estoques de produtos em processo e de produtos acabados deveremos conhecer o sistema de custos da empresa para obtermos o valor da matéria-prima contida nesses produtos.

Sabemos que o custo de um produto nos estoques inclui diversos gastos que são a ele apropriados, a saber:

- Matérias-primas;
- Materiais auxiliares;
- Mão-de-obra;
- Gastos gerais de fabricação, etc.

Dentro das matérias-primas adquiridas no grupo está incluso o lucro ou prejuízo interno.

Após a apuração do valor das matérias-primas, devemos apurar o valor do resultado não realizado a ser eliminado na consolidação.

O valor da eliminação é apurado por meio da aplicação do percentual da margem de lucro adotado pela empresa que vendeu, sobre o valor da matéria-prima contido nos estoques de produtos acabados e em processo.

55.8. PARTICIPAÇÃO DE MINORITÁRIOS

Na consolidação do balanço, a parcela do capital dos acionistas minoritários deve ser destacada do patrimônio líquido consolidado, uma vez que o patrimônio consolidado deve representar a parte que realmente pertence aos acionistas da empresa controladora. Caso não se fizesse essa segregação, o patrimônio consolidado estaria a maior, pela parcela das empresas controladas pertencentes a esses terceiros minoritários.

6. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL - ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

6.1 - Início da Escrituração

Pelo Princípio Contábil da Entidade, é a partir da aquisição da personalidade jurídica que se pode ter início a escrituração contábil da sociedade.

O empresário e a sociedade empresária, entre as quais as sociedades limitadas, são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva (art. 1179 do Novo Código Civil).

Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico (art. 1180 do Novo Código Civil).

Ressalvada a obrigatoriedade do Livro Diário, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

6.2. Dispensa da Escrituração

O empresário rural e o pequeno empresário são dispensados das exigências de manutenção de sistema de contabilidade, mas não ficam desobrigados, para registro de suas operações, do uso do Livro Diário ou fichas, no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica (§ 2º do art. 1179 do Novo Código Civil).

6.3 - Escrituração Comercial

6.3.1 - Regras a Observar

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade, não cabendo às repartições fiscais opinar sobre processos de escrituração, os quais só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo (PN CST nº 347/70).

A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (art. 269 do RIR/99).

Os registros contábeis devem ser lastreados em documentos hábeis segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais, os quais devem permanecer à disposição da fiscalização enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

6.4 - Livros Comerciais

De acordo com a Resolução CFC nº 563/83, a pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

6.4.1. Livro Diário

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado (art. 1183 do Novo Código Civil).

No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa, observado o seguinte (art. 1184 do Novo Código Civil):

I - admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação;

II - serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

6.4.2 - Livro Razão

A pessoa jurídica tributada com base no real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, devendo sua escrituração ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações.

O livro Razão ou as fichas estão dispensados de registro e autenticação no Órgão de Registro do Comércio.

6.4.3 - Livro Registro de Duplicatas

Por força da Lei nº 5.474/68, o livro Registro de Duplicatas é de escrituração obrigatória perante a legislação comercial. Para os efeitos do Imposto de Renda, pode ser utilizado como livro auxiliar da escrituração comercial, desde que devidamente registrado e autenticado no Órgão de Registro do Comércio (PN CST nº 127/75).

6.4.4 - Livros Facultativos

Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação, quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados (§ 5º, do art. 258 do RIR/99).

6.4.5. Livro de Balancetes Diários e Balanços

O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o Livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre (art. 1186 do Novo Código Civil):

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

6.5 - Livros Fiscais

6.5.1 - Obrigatórios Perante a Legislação do Imposto de Renda

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros, para efeitos do Imposto de Renda (arts. 260 a 262 do RIR/99):

I - Livro Registro de Inventário

No livro Registro de Inventário deverão ser arroladas as mercadorias, as matérias-primas, os produtos manufaturados, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na

data do encerramento do período-base de apuração do lucro real (trimestral ou anual) ou, no caso de empresa tributada com base no lucro presumido, no último dia do ano-calendário.

Observe-se, ainda, que os bens devem ser discriminados individualmente, com especificações que indiquem a sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e o valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento.

O livro Registro de Inventário ou as fichas que o substituem, devem ser autenticados pelo Órgão de Registro do Comércio.

Não tendo a legislação do Imposto de Renda estabelecido modelo próprio para o Registro de Inventário, as pessoas jurídicas poderão utilizar o livro Registro de Inventário, modelo 7, aprovado pelo Convênio Sinief/70. No entanto, para que seja viável manter escrituração que satisfaça as legislações do Imposto de Renda e do IPI/ICMS, é indispensável que se façam neste livro as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender aos ditames de cada legislação específica.

II - Livro Para Registro de Compras

Este livro destina-se ao registro das notas fiscais correspondentes às aquisições de matérias-primas, materiais auxiliares e mercadorias para revenda.

A pessoa jurídica, em substituição ao livro Registro de Compras, poderá utilizar o livro Registro de Entradas adotado para atendimento da legislação do ICMS/IPI.

III - Livro Apuração do Lucro Real (LALUR)

No Lalur, a pessoa jurídica deverá (art. 262 do RIR/99):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período-base;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial (prejuízos fiscais, lucro inflacionário, etc.);

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-base subsequentes, (dispêndios com Programa de Alimentação do Trabalhador, etc.).

O Lalur poderá ser escriturado mediante utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (art. 18 da Lei nº 8.218/91).

IV - Livro Registro de Estoque de Imóveis de Empresas Imobiliárias

As pessoas jurídicas, ou pessoas físicas a elas equiparadas, dedicadas às atividades imobiliárias, deverão manter registro permanente de estoque para efeito de determinação do custo dos imóveis vendidos. Esse registro poderá ser feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados.

O livro ou conjunto de fichas, mapas ou formulários contínuos não precisam ser registrados nem autenticados em repartições da Secretaria da Receita Federal ou em qualquer outro órgão.

Ressalte-se que a exigência do registro permanente de estoque não dispensa a pessoa jurídica que exerce atividade imobiliária de possuir e escriturar o livro Registro de Inventário.

V - Livro de Movimentação de Combustíveis

Este livro deve ser escriturado diariamente pelos postos revendedores.

Este livro é dispensado de autenticação no Registro do Comércio ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não ficando dispensado da autenticação na repartição fiscal estadual, conforme a legislação pertinente.

6.5.2 - Obrigatórios Perante a Legislação do IPI

A pessoa jurídica contribuinte do IPI, além dos livros comerciais mencionados, deverá escriturar os seguintes livros para efeitos da legislação do IPI (Decreto nº 87.981/82, art. 265):

I - Registro de Entradas, modelo 1 (art. 274);

II - Registro de Saídas, modelo 2 (art. 277);

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3 (art. 279);

IV - Registro do Selo de Controle, modelo 4 (art. 284);

V - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5 (art. 285);

VI - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6 (art. 286);

VII - Registro de Inventário, modelo 7 (art. 289);

VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8 (art. 294).

6.5.3 - Livros Obrigatórios Perante a Legislação do ICMS

A pessoa jurídica contribuinte do ICMS, além dos livros comerciais mencionados, deverá registrar os seguintes livros para efeitos da legislação do ICMS (Convênio Sinief/70):

I - Registro de Entradas, modelo 1;

II - Registro de Entradas, modelo 1-A;

III - Registro de Saídas, modelo 2;

IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;

V - Registro de Controle de Produção e do Estoque, modelo 3;

VI - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;

VII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;

VIII - Registro de Inventário, modelo 7;

IX - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9;

X - Registro de Movimentação de Combustíveis.

6.6 - Escrituração Por Processamento de Dados

De acordo com o art. 255 do RIR/99, os livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em formulários contínuos, observado o seguinte:

- a) as folhas deverão ser numeradas, em ordem seqüencial, mecânica ou tipograficamente;
- b) após o processamento, os impressos deverão ser destacados e encadernados em forma de livro, seguindo-se a lavratura dos termos de abertura e encerramento e a apresentação ao órgão competente para autenticação.

6.6.1 - Empresa Que Utilize Sistema Escritural Eletrônico

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, na forma estabelecida no art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e na Instrução Normativa SRF nº 86/01.

As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317/96, ficam dispensadas do cumprimento dessa obrigação.

As pessoas jurídicas obrigadas à apresentação dos arquivos, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Por meio do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23.10.01 (DOU de 26.10.01), foram estabelecidas a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/01.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal (exceto as optantes pelo Simples Federal) quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23.10.01.

As informações deverão ser apresentadas em arquivos padronizados no que se refere a:

I - registros contábeis;

- II - fornecedores e clientes;
- III - documentos fiscais;
- IV - comércio exterior;
- V - controle de estoque e registro de inventário;
- VI - relação insumo/produto;
- VII - controle patrimonial;
- VIII - folha de pagamento.

A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

6.7 - Microfilmagem de Documentos e Livros

A microfilmagem de documentos oficiais e particulares, para fins de arquivamento, segurança ou manuseio foi autorizada pela Lei nº 5.433, de 08.05.68 e, posteriormente, regulamentada pelo Decreto nº 64.398/69. Esses dispositivos legais estabeleceram os requisitos e condições para que o documento microfilmado produzisse o mesmo efeito legal do documento original. A eliminação dos documentos particulares originais, já microfilmados na forma da lei, foi permitida pelo Parecer Normativo nº 171/74. Posteriormente, revogando aquele ato normativo, a Coordenação do Sistema de Tributação expediu o Parecer Normativo nº 21/80, esclarecendo que os originais dos documentos microfilmados deverão ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, conforme estatuído no artigo 191, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

6.8 - Registro e Autenticação Dos Livros

No caso de serem utilizados, para efeito de Imposto de Renda, livros fiscais exigidos por outras legislações (por exemplo, os livros de Registro de Inventário e Registro de Entradas exigidos pela legislação do ICMS, esse último em substituição ao Registro de Compras), referidos livros, além da autenticação a que estejam sujeitos nas repartições fiscais pertinentes, deverão também ser autenticados pelo Órgão de Registro do Comércio.

Os livros fiscais exigidos perante a legislação do ICMS/IPI, poderão ser autenticados na Secretaria de Estado da Fazenda ou no Órgão de Registro do Comércio, à opção do contribuinte.

Ficam dispensados de autenticação os seguintes livros:

- a) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR;
- b) Livros facultativos mencionados no item 6.4.4;
- c) Livro Razão;
- d) Registro de estoque de imóveis das empresas imobiliárias;

6.9 - Termo de Abertura e Encerramento

A primeira e última páginas dos livros utilizados na escrituração da pessoa jurídica destinam-se aos termos de abertura e encerramento.

Os termos de abertura e encerramento deverão ser datados e assinados pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal e por



<http://www.lgncontabil.com.br/>

contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Não havendo contabilista habilitado na localidade onde se situa a sede da empresa, os termos de abertura e de encerramento serão assinados apenas pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal.

I. Termo de Abertura

No termo de abertura, normalmente, devem constar a finalidade a que se destina o livro, o número de ordem, o número de folhas, o nome da sociedade a que pertence, o local da sede ou estabelecimento, o número e data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão competente e o número de inscrição no CGC, conforme modelo abaixo:

Termo de abertura

Este livro contém folhas numeradas (mecânica ou tipograficamente) de 1 a, e servirá de Diário nºda firma individual ou sociedade mercantil (nome empresarial), sediada na Rua nº , na cidade Estado, NIRE atos constitutivos arquivados em/...../....., inscrita no CGC sob nº

(Localidade), de de 19.....

.....

Assinatura do titular, administrador, ou representante legal da empresa.

.....

Assinatura de contabilista habilitado.

II. Termo de Encerramento

O termo de encerramento indica o fim a que se destinou o livro, o número de ordem, o número de folhas e o nome da sociedade a que pertence o livro, conforme modelo abaixo:

Termo de Encerramento

Este livro contém folhas numeradas (mecânica ou tipograficamente de 1 a, e serviu de Diário nº da firma individual ou sociedade mercantil..... (nome empresarial), sediada na Rua nº, na cidade de, Estado de, NIRE, atos constitutivos arquivados em/...../....., inscrita no CGC sob nº

(Localidade), dede 19.....

.....

(assinatura do titular, administrador ou representante legal da empresa)

.....

(assinatura de Contabilista habilitado)

6.10 - Conservação de Documentos e Prazo Decadencial

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, livros, documentos e os papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou questões que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Art. 264 do RIR/99).

O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173 do CTN).

Isso significa que, em relação a guarda de livros e documentos perante a legislação do Imposto de Renda, deve ser observado o prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi entregue a declaração de rendimentos (Art. 899 do Rir/99). Assim, o livro Diário e a documentação relativa ao ano-calendário de 1995 deverá ser conservado até 31.12.01.

No tocante à documentação e escrituração que serviram de base para apuração das contribuições ao PIS, Cofins e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o prazo para guarda da documentação é de 10 anos, por força do disposto no art. 348 do Decreto nº 3.048/99.

6.11 - Extravio ou Destruição de Livros

Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas, ao órgão competente de Registro do Comércio, remetendo cópia ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observada as citadas formalidades.

6.12 - Sucessão: Utilização Dos Mesmos Livros

Na hipótese de sucessão, em que o ativo e o passivo do sucedido sejam assumidos pelo sucessor, poderá este ser autorizado a continuar escriturando os livros e fichas do estabelecimento, observadas as seguintes formalidades:

I - Deverá ser aposto, após o último lançamento, o termo de transferência datado e assinado pela pessoa jurídica ou por seu procurador e por contabilista legalmente habilitado;

II - O termo de transferência conterá, além de todos os requisitos exigidos para os termos de abertura, indicação da sucessora e o número da data de arquivamento no Órgão de Registro do Comércio do instrumento de sucessão.

III - O termo de transferência deverá ser autenticado pela Junta Comercial.

Termo de Transferência

A partir desta data, este livro continuará sendo utilizado como "Diário" da firma individual ou sociedade..... (nome empresarial da sucessora), constituída em sucessão à firma individual ou sociedade..... (nome empresarial da sucedida), conforme atos, constitutivos arquivados em .../.../....., NIRE CGC nº

(localidade) de de 19.....

.....

(assinatura do titular, administrador ou representante legal da empresa)

.....

(assinatura de contabilista habilitado)

6.13 - Centralização da Contabilidade ou Incorporação Dos Resultados Das Filiais

Quando a empresa, além da matriz, possui estabelecimentos filiais, a contabilidade poderá ser feita de forma centralizada na matriz ou de forma descentralizada - na matriz e em cada uma das filiais. No caso de opção pela descentralização da contabilidade, ou seja, quando cada estabelecimento realiza sua própria escrituração, as demonstrações financeiras deverão ser consolidadas no encerramento do período-base no livro Diário da matriz e, para os efeitos do imposto de renda, deverá ser entregue uma única declaração de rendimentos em nome do estabelecimento matriz.

6.14 - Valor Probante da Escrituração

A escrituração contábil, quando formalmente elaborada, observando-se os princípios contábeis e requisitos essenciais de registro, tem valor probante para todos os efeitos judiciais e extrajudiciais. Portanto, cumpre ao contador assegurar na escrituração dos atos constitutivos e posteriores alterações contratuais que demandem registros contábeis a correta evidenciação de todas as determinações destes atos societários, bem como evidenciar os respectivos números de registro que embasem sua escrituração (art. 1177 do Novo Código Civil).

6.15. Exibição dos Instrumentos de Escrituração Contábil a Terceiros

Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei (arts. 1190 e 1191 do Novo Código Civil):

I - o juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência;

II - o juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão;

III - achando-se os livros em outra jurisdição, nela se fará o exame, perante o respectivo juiz.

As restrições estabelecidas ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.
