

RESOLUÇÃO CFC Nº 774 de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

JOSÉ MARIA MARTINS MENDES – Presidente

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750-93, de 29 de dezembro de 1993, 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, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1 - 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 conseqüência, 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.

1.2 - 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 de 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.

1.3 - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de 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 caso 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”.

1.4 - Dos 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 freqüência 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, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5 - Das 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 freqüência, 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.

É 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.

1.6 - Dos 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 inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas 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 a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

2 - COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 750-93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

2.1 - O Princípio da Entidade

“Art. 4º 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

Parágrafo único. 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.”

2.1.1 - 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.

2.1.2 - Da 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.

2.2 - O Princípio da Continuidade

"Art. 5º 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.

§ 1º 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.

§ 2º 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.”

2.2.1 - 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:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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 avulta 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 reapresentação 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.

2.2.2 - 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 objeto 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.

2.3 - O Princípio da Oportunidade

"Art. 6º 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.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

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

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

III - 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."

2.3.1 - 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 tendem 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:

a) 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;

b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;

c) 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.

2.3.2 - 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.

2.3.3 - 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.

2.4 - O Princípio do Registro Pelo Valor Original

“Art. 7º 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.

Parágrafo único. 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 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;

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.”

2.4.1 - Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado 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.

2.4.2 - 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 suas 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.

2.4.3 - 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.

2.5 - O Princípio da Atualização Monetária

“Art. 8º 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.

Parágrafo único. 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 (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;

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.”

2.5.1 - 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.

2.5.2 - Dos 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.

2.6 - O Princípio da Competência

"Art. 9º 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.

§ 1º 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.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

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

II - 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;

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

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º 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.”

2.6.1 - 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.

2.6.2 - 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.

2.6.3 - 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 mercadoria, 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 comentada 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.

2.7 - O Princípio da Prudência

“Art. 10. 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.

§ 1º 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.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º 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.”

2.7.1 - 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 frequência, 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.

2.7.2 - Dos 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.

Publicada no DOU, de 18-01-95.