

Reflexões sobre as antecipações de despesas e o regime de competência

Por António Lopes de Sá

Até que ponto é válida a prevalência do princípio de competência sobre os demais, consideradas a incerteza e a essência dos factos patrimoniais, é uma questão que merece reflexão. Os limites em que a imagem fiel do património pode abalar com os diferimentos de algumas despesas irreversíveis e irrecuperáveis financeiramente é, também, um ângulo que merece ponderações.



António Lopes de Sá
Doutor em Ciências Contábeis pela
Faculdade de Ciências Económicas
da U. do Brasil

Despesas de natureza irreversível - Existem aplicações de capital irrecuperáveis que não ensejam retorno. Tais gastos possuem finalidade definida e provocam imediato desembolso de dinheiro ou criação de débitos perante terceiros.

São exemplos os materiais de consumo burocrático e outros dispêndios obrigatórios, feitos para manter a actividade geral da empresa, ou seja, a que alimenta a existência desta e que não são ligados directamente à produção dos bens destinados às vendas.

Tais factos são específicos, comuns a todas as empresas e podem provocar despesas cuja utilidade venha a perdurar por mais de um exercício.

Ou seja, geram, quando se gasta antes de usar, o que se tem intitulado como "despesas antecipadas", apresentando, quantitativamente, valores maiores ou menores.

Segundo o princípio da «competência», tem-se distribuído tais dispêndios de acordo com a duração da utilidade ou, ainda, *pro-rata-tempore*.

O conjunto de tais antecipações tem-se inserido em alguns modelos como sendo relativo ao activo circulante.

Isso porque a prevalência do modelo anglo-saxão tem ofuscado a de outros que preferem colocar tal gasto como «pendente» ou grupo específico que depende de ajuste futuro e que encerra naturais riscos.

De acordo com a irrelevância de alguns dos acontecimentos, a ausência de correlação directa com as receitas, a perda da disponibilidade financeira, a intenção deliberada em arcar com tal ónus, é possível estabelecer algumas reflexões de sobre a conveniência de como evidenciar tais fenómenos.

Em tal circunstância, como a aplicação já materializa um gasto definido, dentro de um critério de incerteza sobre a duração precisa da utilidade, mesmo sabendo que esta passa de um exercício para o outro, tem-se a convicção sobre a não recuperação da parcela de capital esgotado.

Ou seja: utilizando ou não o investido já se provocou um esvaziamento de capital circulante (o que aguça a impropriedade de, paradoxalmente, se classificar tal facto no referido grupo).

Assim, se uma pequena empresa manda confeccionar mil envelopes para cartas, pouco importa se o consumo se dará em um ou dois exercícios, pois, a isto, ela já considera uma evasão de recursos e uma redução efectiva do património líquido.

Tal entendimento é realista sob o ponto de vista da disponibilidade patrimonial, em relação à circulação efectiva do património.

O fenómeno é considerado patrimonialmente como «irreversível».

Como ficaria, então, a realidade da informação se esta adoptasse como absoluto o «regime de competência»? Seria esse o exclusivo princípio a evocar-se? No Brasil, por exemplo, é a própria lei que o desrespeita quando, por exemplo, deixa de considerar que impostos já devidos, mas não pagos, não sejam dedutíveis como gastos.

Tais coisas exigem que «repensemos» sobre a conveniência ou não de determinados procedimentos diante de certos casos específicos.

Até que ponto a permissibilidade dócil das alternativas se faz justificável é justo indagar-se se consideramos o que está sendo eleito como habitual na «política informativa contábil».

Muitas das normas editadas por organismos particulares internacionais estão, também, plenas dessas transigências e o pior é que se encontra acolhida oficialmente.

No caso em apreço é de questionar-se a prevalência de uma unidade de tempo (exercício) que rege um dos postulados (competência) sobre a realidade dos factos patrimoniais, em razão da função da riqueza e sobre as incertezas que gravam o futuro dos resultados.

A necessidade da empresa, no evento, ao realizar um gasto irreversível, foi a de imediatamente prover-se de algo que representou uma finalidade.

Ao fazê-lo, descaracterizou um elemento patrimonial (numerário), pois, o que se derivou foi de natureza completamente diferente do elemento de origem.

Ou ainda, no facto evocado, ao transformar dinheiro em gasto, deixou de ter uma força efectiva de poder de aquisição, para possuir, apenas, uma probabilidade de utilização e que não representa retorno em capital.

A variação monetariamente expressa sinaliza, no caso de algumas despesas, um destino irreversível, com redução de recursos financeiros e influência nos resultados.

Não há, pois, apenas «saída de caixa», mas, também, um «destino imutável», ou seja, um evento já definido patrimonialmente.

O sistema de liquidez é tangido e o da resultabilidade já fica pelo menos comprometido.

Essa é uma das razões pela qual desconsidero, para apurar a liquidez da empresa, a rubrica de «despesas antecipadas» (ou título equivalente), a menos que compensada com obrigações pertinentes (e, neste caso, se anula).

Não será o prazo de tempo da utilidade o que vai alterar os factores referidos de imutabilidade de ausência momentânea de compensação em capital.

A inserção de um facto da natureza do que referimos, no balanço patrimonial, leva, conforme o caso, se considerado como riqueza, a um falseamento da liquidez e também do resultado.

Posição doutrinária de clássicos da doutrina contabilística sobre as despesas antecipadas

O clássico Gino Zappa faz considerações sobre a peculiaridade dos fenómenos da antecipação e que merecem ser evocadas no que diz respeito a questão dos desembolsos financeiros e nos da formação do rédito (*Il reddito di impresa*, 2.^a edição, editor Giuffrè, Milão, 1946, páginas 401 e seguintes).

Disserta o ilustre cientista sobre o «monismo» (este como uma teoria do lucro) e mostra que tal corrente de pensamento se preocupou, exclusivamente, com a comparação de capitais próprios – inicial e final e não com utilidades futuras.

Ou seja, deixa patente que os doutrinadores da Teoria do Lucro que se aferraram à variação do capital não se preocuparam com o futuro, senão com a posição real que um património apresenta no início e no fim de um período.

Mesmo apresentando a sua própria forma de entender o rédito, em aspecto «dualista» (custos e receitas) chama a atenção, todavia, para a heterogeneidade do que denomina de «valores numéricos assimilados», advertindo sobre a relatividade das rectificações, ou seja, para o tratamento especial que devem possuir os ajustes (páginas 411 a 413 da obra citada).

Não nega os diferimentos mas, também, não dá a esses um carácter absoluto e nem de amplitude ilimitada.

Gino Zappa entende que o problema de «tempo» precisa de ser considerado com a cautela necessária, sob uma óptica de heterogeneidade de causas e efeitos.

«As contas abertas a determinadas classes de custos ou de receitas devem imperativamente ser distintas em razões pertinentes à derivação dos valores que acolhem», lecciona esse maior intelectual da corrente aziendalista (obra citada página 419).

Ou seja, sobre o conceito referido, a doutrina neopatrimonialista também concorda quando aceita que a função é a determinante, ou seja, o exercício de um meio patrimonial faz-se quando atende a uma necessidade de um sistema específico mas, também, não deixando de comprometer-se com a de outros, consagrando uma óptica de relatividade funcional por interacção.

Tudo isso confirma que o diferimento não deve ser considerado de forma absoluta, sem o exame de um critério de conveniência, sem que se observe, como prioritária, a «intenção funcional», ou seja, a razão predominante pela qual a transformação patrimonial é motivada.

Portanto, os «valores assimilados pelo capital» e que lhes dita a mutação já definitiva, representam a «essência» do movimento, identificando a natureza do acontecimento.

Materiais de escritório, de limpeza, promocionais, em suma, gastos sem retorno de capital, não se assemelham a meios patrimoniais que possam integrar a estrutura da riqueza como factor de estabilidade desta.

Gino Zappa é categórico em afirmar que «os componentes do rédito, em suma, possuem determinação intimamente conexas com a natureza das variações que lhes dão origem» (página 418 da obra referida) e Vincenzo Masi é igualmente categórico em leccionar que as antecipações de despesas não possuem naturezas similares à dos bens patrimoniais (*La moderna Ragioneria nell'azienda moderna*, edição Zuffi, Bolonha, 1957, página 135).

Confronto de princípios contabilísticos em face dos propósitos das despesas antecipadas

Que se cumpra, no sistema informativo, a uma uniformidade de procedimentos contabilísticos, é matéria que não parece questionável.

Tal entendimento, todavia, não implica aceitar que um princípio possa opor-se a outros, pois isso representaria a apologia do ilógico.

Uma macro-regra vale enquanto não entra em conflito com outra de expressão equivalente num mesmo agregado.

É válido, pois, no caso das despesas antecipadas, reflectir sobre a interpretação a ser dada a algumas classes de factos.

Determina o princípio da prudência, por exemplo, que diante da incerteza é preferível atribuir menor valor ao activo.

No caso das «despesas antecipadas», ao inseri-las em grupo de activo, aumenta-se a riqueza, apoiando-se na intenção de aceitar como valor algo que será uma redução em apurações de «lucros futuros», sob a alegação de uma utilidade que se imagina presente, mas que em alguns casos é incerta e que só posteriormente será considerada em resultados também incertos.

Ou seja, não se pode garantir, em vários casos, que os gastos realizados para obter certas utilidades não passem apenas de suposições de aproveitamentos, sujeitas, portanto, de forma já efectiva, a riscos.

Até que ponto o regime de competência deve prevalecer sobre o da prudência em tal caso, é uma questão deveras relativa.

As considerações referidas, de eminentes clássicos da nossa doutrina, evidenciam que o facto não sugere um tratamento absolutista quanto à prevalência do princípio a ser evocado mas,



sim, uma ponderação sobre um critério de conveniência.

Se diante da incerteza a questão é o menor valor do activo, como dita o princípio da prudência e se a despesa antecipada é de utilização por tempo incerto, dedutível de um lucro igualmente incerto, como justificar a inserção em grupo patrimonial de elemento de tal natureza sem desrespeitar a referida macro-regra?

Se o capital próprio está diminuído, em razão da despesa já paga e irreversível, sendo esta uma coisa real e certa, como admitir como acréscimo um elemento incerto que provocou um decréscimo?

É óbvio que uma ponderação dessa natureza não interessa aos que se preocupam em apresentar balanços de melhor aparência nas bolsas e, muito menos, à Fazenda Pública. Esta, inclusive, por lei e disposições normativas procurou no Brasil ter como «lucro real» o máximo valor, mesmo que efectivamente irreal, como tem sido de há muito.

Ainda um outro princípio, talvez o de maior importância dentre todos, é o da «prevalência da essência sobre a forma».

Tal macro-regra exige a realidade maior, não importando o que possa mascará-la quer em documentos, quer em actos, quer em aparências.

Inclusive, na prática do Direito tal princípio é

relevante e assume até o carácter de algo pétreo e axiomático.

A realidade, o acontecimento presente predominante, no caso de determinadas despesas pagas antecipadamente, é a efectiva redução do capital, pois este se esvai através do pagamento (e Gino Zappa, na obra e páginas referidas evidencia de forma magistral tal ocorrência).

A seguir-se a questão essencial, em face de um balanço patrimonial, retratando-se o momento de actualidade da riqueza, o dispendido sem retorno reduziu efectivamente o capital; se será aproveitado ou não, fica nos domínios de um regime de incerteza.

Se o balanço patrimonial tem como filosofia retratar a imagem fiel, não pode estribar-se em probabilidades, por mais certas que estas se afigurem.

Qual a opção, pois, a seguir-se? Fazer que o regime de competência prevaleça sobre o da prudência e o da essência sobre a forma? Ou ponderar a questão dentro de uma óptica de conveniente realidade?

Filosofia de um critério de conveniência

Diante das questões expostas é lícito reflectir sobre a conveniência ou não de aceitar-se a prevalência do princípio de competência sobre todos os demais.

Não é meu objectivo senão o de ater-me à imagem fiel do balanço, respeitando os fundamentos sobre os quais ele deve estribar-se.

Até que ponto pode considerar-se como riqueza uma despesa irreversível e irrecuperável, redutora do capital quando ocorre, apenas confiado na utilização futura, é algo que entendo deve passar pelo prisma da relatividade.

O conveniente, no caso, é a exposição da verdade, ou seja, a que visa a espelhar com sinceridade e fidelidade a imagem patrimonial.

Concordo com Masi que as despesas antecipadas são efeitos de elementos patrimoniais que se transformaram em valores que não podem ser considerados tais como os da estrutura do capital e também com Zappa quando evoca a necessidade de observação da natureza dos dispêndios para que se possa classificá-los (como já foi citado anteriormente).

Admito, também, que essencialmente existem despesas que representam esvaziamento de capital e que a utilidade delas pode ser questionável em face dos acréscimos da substância líquida daquele.

Aceito que a utilidade é relativa, sujeita aos riscos, mutável, nem sempre podendo ser tomada em sentido absoluto.

Diante de tal circunstância acredito que indiscriminadamente classificar como despesas antecipadas todo e qualquer dispêndio monetário em gastos previamente pagos, é fugir à fidelidade demonstrativa do património.

O «conveniente» é a realidade e esta não me parece encontrar-se na probabilidade do «vir a ser» mas do que «é», quando o que se tem por meta é espelhar o presente de um determinado momento (finalidade essencial nos balanços).

Para o «provável» levantam-se balanços de previsão.

Para o «efectivo» se fazem balanços patrimoniais em determinados momentos convencionados.

É preciso, pois, examinar com profundidade o que se deva entender como «despesas antecipadas», delas excluindo as de carácter irreversível como recuperáveis e onde o carácter de certeza de utilidade futura esteja excluído ou possa ser concretamente questionável.

Nessa conta de antecipações, também incluo as de expressão irrelevante, ou seja, tão reduzidas em significação perante o volume operacional que deixam de merecer a importância de destaque, esta que poderia ajudar a análise e o julgamento dos factos (por analogia do que já se consagrou em matéria de relevância na técnica contabilística).

Seguindo o pensamento dos mais respeitáveis teóricos da Contabilidade e as observações que a minha longa experiência constatou, entendo que é preciso repensar conceitos sobre a prevalência do regime de competência no que tange às antecipações de despesas, protegendo, desta forma, a evidência da realidade sobre a situação patrimonial.

Sei que a presente opinião, apresentada neste trabalho, é discrepante face a algumas normas fixadas e dos que as seguem, mas não me omito quanto à reflexão dos ângulos que acredito devam ser considerados sobre os referidos aspectos aqui analisados. ■

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2007)

Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC (www.ctoc.pt).