

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA DE EXERCÍCIO

Nery Paulinelli da Fonseca *

Este artigo foi escrito visando difundir, entre os profissionais e estudantes da Contabilidade, as Normas de Contabilidade, a fim de termos trabalhos profissionais de melhor qualidade técnica, de vez lastreados em conhecimentos científicos.

1 INTRODUÇÃO

Mantendo o mesmo ponto de vista expressado em nossa publicação relativa à primeira NBC, com referência à divulgação dos fundamentos teóricos e científicos relativos à Contabilidade, continuamos, desta vez enfocando a NBC - 1.04, baixada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2 DA COMPETÊNCIA

"As receitas e despesas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período a que pertencerem e, de forma simultânea, quando se correlacionarem.

As despesas devem ser reconhecidas independentemente do seu pagamento e as receitas somente quando de sua realização."

3 CONCEITUAÇÃO

Este princípio é conhecido como sendo o da "competência dos exercícios".

Em sua ementa, determina que as receitas e as despesas de uma azienda deverão ser distinguidas, para efeito de apuração do resultado da gestão, de conformidade com o período de tempo no qual a ocorrência se consubstancia, ou melhor, na época na qual se deu o "fato gerador" e não na que se der o recebimento ou o pagamento.

4 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

O denominado "regime de competência dos exercícios" está lastreado nas seguintes teorias:

- a) na "Teoria do crédito", a qual trata das receitas, dos custos e despesas, ou seja, ela se ocupa com as variações que ocorrem com a riqueza patrimonial;
- b) na "Teoria do momento econômico-administrativo", ou seja, a teoria que consubstancia a tempestividade sob o ponto de vista da Contabilidade; e,
- c) na "Teoria do patrimônio", a qual preceitua que o patrimônio das aziende é um sistema de elementos agregados, a fim de que o mesmo alcance os seus objetivos.

Relativamente à "Teoria do crédito", segundo os seus principais doutrinadores, temos a conceituação de que um capital é designado via enunciação de um valor monetário como um fundo de valores existentes em certo momento; enquanto que para o crédito, bem ao contrário, existe a necessidade de o mesmo ser especificado por intermédio de duas grandezas, quais sejam: um valor expresso em termos monetários e um período de tempo no qual se originou do fundo de valores preexistente.

Pelo visto, constatamos que, para o "crédito", necessário se faz a existência do "lapso de tempo", enquanto para o "capital" é bastante a "expressão valor monetário" em determinado instante.

* Professor do Departamento de Ciências Contábeis - FACE/UFMG

Esse princípio consagra a apropriação dos elementos que possibilitam a formação do rédito, no tempo certo ou oportuno. Diz que a época na qual se consubstanciam os citados elementos, em relação ao rédito que se apura, é o "tempo certo" ou exercício social para que sejam apropriados, a fim de possibilitarem melhor precisão na medida patrimonial. Fica, por conseguinte, a apuração na dependência do "tempo" e, este será, conseqüentemente, o correto parâmetro para a medida dos elementos patrimoniais. Quando se tratar de uma produção que se dá em "ciclo", será este, denominado como "ciclo operacional", o orientador da medida; o que, aliás, confirma a base referente ao "tempo". O nosso regime fiscal vem, igualmente confirmar tal critério.

É, por conseguinte, o "instante da apuração", o "limite" que é estabelecido a fim de ser observado o que preceitua esta norma.

É evidente que a fixação pelas leis (fiscais e comerciais) de um período "anual" trata-se de uma convenção que tem o propósito de estabelecer um parâmetro (tempo), a fim de possibilitar a feitura de uma medida (valor), de vez que a dinâmica patrimonial não é paralisada no que se refere ao sistema de produção ou formação, dos réditos. Existe sempre uma "continuidade" ininterrupta e inquestionável, à qual se dá seqüência a uma transmissão ou hereditariedade que não sofre interrupção de tempo.

Por tais motivos é que a adoção da apuração de "rédito" se estriba, também, e o faz de forma correta, na **"Teoria do momento econômico-administrativo"**, fazendo com que os fatores tempo e valor sejam tomados na exata importância de sua inequívoca essencialidade, ao seu exato conceito e, à sua preponderante relevância, para que se tenha referências balizadoras do rumo que foi imprimido e, conseqüentemente, tomado pelo sistema patrimonial.

Os fatos patrimoniais não que ser examinados de forma correta (científica), a qual se observa uma ótica específica e convencional, que, por sua vez, deve se submeter a parâmetro temporal denominado "exercício social". Os instantes que delimitam o período de tempo da apuração, a saber: instantes inicial e final do exercício social, constituem-se nos limites estabelecidos, fato esse que consubstancia a tempestividade, principalmente do ponto de vista da contabilidade.

Assim é que ao período de tempo de que trata a Teoria do momento econômico-administrativo foi atribuída e, de forma correta, a denominação de "Regime

de Competência", o qual é, na certa tecnologia contábil, inteiramente diverso do denominado regime de "Caixa". Este último regime é, do ponto de vista contábil, inteiramente esdrúxulo, incompetente e completamente parcial, fatos estes bastantes para excluí-lo completamente do âmbito de um conhecimento científico. É, por conseguinte, inteiramente irrelevante, do ponto de vista técnico-científico, a ocorrência do fato da saída de numerário do patrimônio (pagamento), como de igual forma é irrelevante a entrada de numerário no patrimônio (recebimento), em relação ao que, no campo contábil, denominamos de "custos" e "receitas".

É fundamental, em contabilidade, em se tratando de "regime de apuração" os fatos de "incorrência" em um encargo (despesa) ou de "auferir" uma receita, não importando a época (período de tempo) do correspondente pagamento ou recebimento. O parâmetro é o instante da ocorrência do fato gerador (incorrer ou auferir).

Relativamente ao "instante" ao qual temos nos referido não é no sentido restrito de "momento", mas sim, no de "parcela", "período de tempo" ou "exercício social" que é tomado como convenção. É evidente que, à medida em que diminuimos o "momento econômico-administrativo", vamos, regra geral, obtendo uma melhor exatidão do resultado que está sendo apurado. Ressaltamos que, aqui não estamos nos limitando ao errôneo entendimento que se tornou quase que lugar comum, de que o "período de tempo" é inexorável para todos os fenômenos patrimoniais. Temos aqueles que "não se completam" dentro dos limites estabelecidos pela convenção do "período de tempo". Para tais casos, o entendimento dos "instantes inicial e final de exercício" devem ser entendidos, automaticamente, como: "instante inicial e final" do ciclo operacional, tendo assim o fenômeno que denominamos de "diferimento", de vez que não houve à época do "instante final" a completa definição do fato patrimonial. É o procedimento de "transferir" (diferir) em Contabilidade, todas as ocorrências patrimoniais não completamente concluídas ou formalizadas, uma forma de ação convencional e consagrada, devendo ocorrer automaticamente, independentemente de qualquer formalidade.

Registramos, ainda, que o "instante" acima referido pode e deve, sempre que possível, sofrer dicotomia, a fim de se ganhar em precisão na medida dos resultados, conforme já informado. Aliás, a dinâmica que ocorre na atualidade, principalmente no campo da produção, transformação, circulação e consumo de bens, faz com que o período de tempo a ser computado para

as tomadas de decisões seja, cada vez mais, diminuído, para se ganhar em precisão e certeza.

É, por conseguinte, o "instante" ou o "período de tempo", no que prescreve o regime de "competência", uma "parcela de tempo" a qual não é necessariamente um ano solar, embora seja este o predominante. O importante e fundamental é que tenhamos sempre unidades de tempos iguais, a fim de podermos ter parâmetros homogêneos de medidas e, conseqüentemente, de comparações.

Acresce que, em nossos dias, com o vertiginoso crescimento e desenvolvimento da "Informática", a tecnologia contábil pode se valer deste notável recurso para, cada vez mais, ter condições de reduzir, precisar e apurar os resultados oferecidos pelo "momento econômico-administrativo", a ponto de o que antes era "anual" pode ser "diário" e feito com bastante mais precisão e detalhamento.

É evidente que não podemos nos esquecer nunca de que a produção de qualquer bem ou utilidade não se limita a determinado período de tempo. A produção obedece a certas condições mesológicas e intrínsecas, de vez que a produção de hoje é uma derivada de esforços e de conhecimentos aplicados e obtidos no passado, fazendo com que haja sempre uma corrente de fatores interdependentes a mesclar tais esforços. Assim sendo, constatamos que uma "apuração de resultado", a qual se refere a determinado "momento", é sempre relativa, fato esse que em nada a desmerece ou deprecia, pelo contrário, a consubstancia.

Constatamos que a convenção do "exercício social" ou do ciclo de "formação do rédito" apresenta a tendência de ser bastante mais fiel à medida em que as relações de "tempo e valor" diminuem, regra geral (existem excessões). Ressaltamos que a prevalência deste conceito não vem solapar em nada se o princípio de "Competência de exercício" em favor de um absolutismo na formação do rédito. Muito pelo contrário, a observância da "Competência de exercício" é fundamental, necessária e indispensável, mesmo face a situação de relatividade da mesma, pois somente assim pode-se ter parâmetros para conduzir a "azienda" aos seus objetivos e finalidades e uma apuração de resultado a mais próxima possível da realidade.

Verificamos, por conseguinte, que a Teoria do Rédito observa significativamente e de forma acertada àquele do Momento Econômico - Administrativo, de vez que a apuração do "Rédito do Exercício" passou a ser

um procedimento usual, indispensável e universalmente reconhecido e adotado.

Tanto é fato que, a atual concepção de "Rédito" vem confirmar, a saber: Rédito é o resultado constatado que, em um **determinado período de tempo**, o capital (patrimônio) de uma azienda produz em conseqüência dos fatores internos de gestão e externos do mundo econômico no qual está inserida.

No tocante à "**Teoria do Patrimônio**" é de fundamental importância relembrarmos a conceituação contábil de patrimônio, de vez que suas características básicas diferem significativamente do que é entendido como "resultado do exercício" e, de outra forma não poderia deixar de ser, pelo simples fato de que este é apenas uma conseqüência ou uma derivada da gestão sobre aquele. É certo, conforme já citamos, que a adoção de um regime de apuração de resultado buscou fundamentos na "Teoria do momento econômico-administrativo, pois baseia nos elementos tempo e valor.

Baseados na conceituação formulada no Dicionário Larouse para o que é um sistema é que poderíamos concluir: "patrimônio é um sistema de elementos econômicos assemelhados, que constituem um conjunto de riqueza destinado a alcançar objetivos determinados".

Torna-se, por conseguinte, evidente que a consecução de objetivos somente será obtida por intermédio de elementos adequados que sejam passíveis de serem somados, ou seja, apenas se alcançam os objetivos azien- dais através dos elementos patrimoniais que se adequam a tal fim, com bens atuais - disponíveis - e, com bens esperados - potencialmente disponíveis.

Estamos nos referindo ao patrimônio como se ele fosse uma só coisa, um só sistema ou universo, embora ele seja, na prática, um conjunto de elementos, de diferentes sistemas e universos, no qual estão, continuamente, a ocorrer "fenômenos" ou "fatos" que mudam, de formas múltiplas, as suas posições, condições e correlações.

Em decorrência da conceituação do patrimônio tender de forma preponderante para a "quantificação", fácil é percebermos que o mesmo se associa, sob este prisma, à doutrina da "Teoria do valor" e, conseqüentemente, se vincula à "Teoria do rédito", fato esse que nos permite vislumbrar de forma bastante clara a grande importância que tem a feitura de uma correta mensuração do patrimônio na apuração do resultado, o que conseqüentemente é resultado de uma perfeita observância do tempo certo na sua formação.

Assume, por conseguinte, a "Teoria do Valor Contábil" uma posição técnica deveras peculiar, de vez que a mesma se aprimora em sustentar a expressão quantitativa monetária do patrimônio, fato esse que vem reforçar de forma substancial a importância do sistema patrimonial na composição do resultado do exercício.

5 FUNDAMENTOS LÓGICOS

Apesar de já termos feito referências a alguns dos fundamentos lógicos, vamos ampliá-los e complementá-los neste espaço.

Inicialmente vamos nos referir ao fundamento basilar do regime de competência de exercícios no campo da lógica, a saber, que este regime vale-se do princípio lógico do "condicional". Tal afirmativa está a nos conduzir e induzir que ele não se apoia nas normas do "absoluto", simplesmente pelo fato de que o absoluto é aquilo que "não se limita ou se sujeita a nenhuma condição ou norma".

Com tal afirmativa estamos querendo ressaltar que o fundamento lógico do "essencial" não finca bases no "absolutismo" filosófico de "unidade ideal", pelo contrário, estamos demonstrando a imperiosa necessidade da aplicação do fundamento que diz respeito a uma "necessidade convencional".

Entendemos por necessidade convencional o estabelecimento de uma "base consistente", ou seja, de uma base que nos leve a um perfeito entendimento do resultado proporcionado pela "riqueza administrada", observada em determinado instante e completamente livre dos efeitos reflexos oriundos de períodos de tempo que não o enfocado, tanto no campo patrimonial quanto no reditual.

O objetivo a ser alcançado é o estabelecimento de um "período de tempo" que se tome o parâmetro de medida que permita evidenciar o ocorrido com a riqueza (patrimônio), a fim de se ter um "instrumento de referência", tanto no campo dos direitos como no das obrigações.

Sendo, por conseguinte, o "tempo" relevante como o "momento"; assim como o "valor" e como "medida" monetária quantitativa; constituem-se em elementos basilares e lógicos em se tratando de aquilatar resultados de gestão, do ponto de vista econômico-financeiro.

A "periodicidade" da apuração de resultado tornou-se, conseqüentemente, em uma norma geral no

campo aziendal. Ocorre, portanto, no campo da apuração de resultado, uma "dependência tecnológica", a qual é acolhida de vez que é condicionada à "convenção de tempo" e de "valor monetário" no correspondente tempo.

Ocorre, ainda, que as múltiplas "necessidades", legais, estatísticas, fiscais, administrativas, econômicas, gerenciais e outras, fazem com que o regime de competência de exercícios seja um "instrumento imprescindível", constituindo-se, poderíamos afirmar, na sua própria "razão de ser" ou de "existir", de vez que sem ele não teríamos parâmetros confiáveis para nortear a gestão aziendal.

Sabemos que o rédito, por sua própria lógica de ser e pela sua natureza de formação, contém em seu âmago o caráter de uma "variação" (para mais, quando lucro e, para menos, quando prejuízo). Conseqüentemente é indispensável que seja observada uma perfeita e correta "coerência", ou melhor, que se observe uma "correlação" entre os elementos componentes dos custos e receitas ocorridos.

Pelo visto, podemos afirmar que, sob o prisma da lógica, é de se considerar apenas os "componentes" do resultado que se "completaram" e, por conseguinte, se integraram de forma completa no "período de tempo"; é que nos faz compreender o porque da "periodicidade da apuração", que nada mais é que o "Regime de Competência de Exercícios".

É assim que o "rédito do exercício" sendo uma resultante de um "sistema específico" de componentes bem definidos em um período de tempo igualmente definido, é que podemos aceitar como "formadores" do resultado, aqueles que, de forma efetiva, influem na apuração do resultado, de vez que possuem completa independência de qualquer condição, inclusive de outro período de tempo e de completa integração.

Qualquer discrepância de tal conceituação faz com que a apuração de resultado do exercício se torne inconsistente e, por conseguinte, imprestável.

6 CONCLUSÃO

Pelo visto, temos que toda e qualquer apuração de resultado em uma azienda, que não obedeça de forma rígida aos enunciados que tivemos oportunidade de ver, irá oferecer um valor híbrido, fictício, empírico e sem nenhuma significância, pelo fato de ser completamente despido de lógica e sem a menor conotação doutrinária.

São, por conseguinte, as Normas Brasileiras de Contabilidade peças de alto valor, pois consagram princípios basilares para o trato do patrimônio aziendal.

Esta Norma, sobre a qual acabamos de fazer estas breves considerações, está certíssima e merece a melhor acolhida possível.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 - BRASIL. Decreto-lei nº 1598, de 1977. *Diário Oficial*, 1977.
- 2 - BRASIL. Lei nº 6404 de 1976. *Diário Oficial*, 1976.
- 3 - FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 20 ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- 4 - HENDRIKSEN, Eldon S. *Teoria de la contabilidad*. México: Hispano-Americana, 1974.
- 5 - HERRMANN JR., Frederico. *Contabilidade superior*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1970.
- 6 - IBRACON. *Princípios contábeis*. São Paulo: Atlas, 1988.
- 7 - ILDICIBUS, Sérgio. (coord.). *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- 8 - RODRIGUES, Alberto Almada. *Comentários sobre os princípios fundamentais da contabilidade*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal.
- 9 - SÁ, Antônio Lopes de. *Introdução à ciência da contabilidade*. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1987.
- 10 - SÁ, Antônio Lopes de. *Normas técnicas de contabilidade*. Rio de Janeiro: APEC, 1975.
- 11 - ZAPPA, Gino. *II reddito di impresa*. 2 ed. Milão: Giuffré, 1946.