

O artigo 22.º e outros preceitos do Código da Contribuição Industrial, e depois artigo 20.º e outros do Código do IRC usaram, a par, os termos «custos ou perdas» e «proveitos ou ganhos».

Anota-se que nesse texto da lei se usa a conjunção *ou*, mas isso não quer significar que as expressões entre aspas se equivalem ⁽¹⁾.

Voltamos agora a falar destas opções de terminologia contabilística considerando que

ganho que um proveito envolve será apenas a diferença entre este e o custo que lhe corresponder, a parcela em que o proveito excede o custo. A expressão *ganho* significará, por conseguinte e em regra, «proveito líquido de custos» (e perda, do mesmo modo, significará «excesso de custo perante proveito»). A expressão *proveito* só equivalerá a *ganho* (e reciprocamente), se o custo for zero, assim como *custo* só equivalerá a *perda*

Conceitos de custos e proveitos do exercício - confronto com outras noções

Este e outros artigos que temos publicado visam alertar os nossos leitores para as confusões que, de há uns tempos a esta parte, se estão a gerar no tocante a ideias, conceitos e terminologias que com relativa unanimidade se aceitavam dantes, entre professores, seus discípulos e profissionais de Contabilidade e Gestão.

Por Rogério Fernandes Ferreira

estão a ocorrer alterações pouco convenientes.

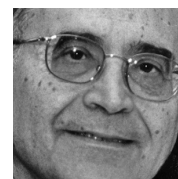
Em nossos livros, nomeadamente ao longo de «Normalização Contabilística» e em «Gestão Financeira», vol. I, 4.ª edição, páginas 403 e seguintes, salientava que uma empresa suporta custos com vista a alcançar proveitos⁽²⁾. Por conseguinte, um custo virá a reflectir-se, de modo mais ou menos directo, ao fim de período mais ou menos demorado, de uma vez ou por várias vezes, em proveito(s). Um custo, raramente, corresponderá a pura perda; poderá, em certa ocasião, consubstanciar-se em valores activos, isto enquanto não for recuperado (por transformação em proveito), ou perdido (transformação em perda).

Um proveito será uma contrapartida de custos anteriores ou de custos a processar; o

(e também reciprocamente) acaso não exista qualquer proveito em contraposição (no caso de, digamos assim, proveito nulo).

Em ligação com o exposto, adverte-se também que já *lucro* e *ganho*, por um lado, e *prejuízo* e *perda* por outro, são expressões perfeitamente sinónimas se bem que ainda assim por vezes se use *ganho* e *lucro* (é o que, por exemplo, sucede nas normas fiscais inicialmente citadas) respectivamente no sentido de soma de ganhos ou lucros parcelares e no de parcela de um lucro global.

Convém observar que há quem fale em ganhos num sentido amplo que comporta divisões entre ganhos de capital (mais-valias) e ganhos *stricto sensu* (ganhos de gestão ou de exercício), desdobrando estes últimos em lucros ordinários e extraordinários, periódicos ou ocasionais, etc.



Rogério Fernandes Ferreira

- Advogado
- Economista
- Professor Catedrático

Outras sinónimas também se consideram correntemente, mas que na linguagem dos técnicos não existem, são entre as palavras custo, despesa, pagamento, por um lado, e proveito, receita e recebimento por outro.

Em trabalhos nossos, vimos adoptando os seguintes critérios distintivos, indicados também por outros autores (se bem que hoje se encontrem autores mais jovens em dissonância, por desatenção ou em resultado de influências de outros): existe uma despesa (ou um gasto)⁽³⁾ quando se faz a aquisição do bem ou serviço; temos um pagamento na data em que se satisfaz o preço correspondente ao bem ou serviço adquirido; e temos um custo como fenómeno calculatório, como determinação do que uma coisa importa, como quantitativo respeitante ao objecto de custo, que tanto pode ser uma mercadoria, uma compra, um fabrico, um departamento, uma venda, um período de gestão (exercício), etc.

Um custo reporta-se ao momento da utilização ou “inclusão” do gasto (ou do bem consumido ou da despesa imputável) no “objecto” do custo. É certo que algumas vezes haverá coincidência entre o momento da aquisição de um bem ou serviço, o da sua utilização e o do seu pagamento, mas ainda assim convirá tratar separadamente, na contabilidade, os três tipos de fenómenos ⁽⁴⁾.

Observa-se também que em todos os sentidos particulares de custo efectivo de que em Economia se fala – custo monetário, custo real ou *in natura*, custo físico-psicológico – há sempre uma ideia central: somatório dos gastos (expressos em dinheiro ou noutra unidade de conta, consoante o ângulo por que se considere) despendidos com o objecto de custo.

O custo (monetário) do exercício será assim o somatório dos gastos (expressos em termos monetários) imputáveis ao exercício.

Este tipo de imputação apresenta dificuldades próprias, como sejam, a solidariedade existente entre os exercícios económicos e a irregularidade com que surgem despesas, algumas das quais plurianuais, consequentemente a repartir no tempo. Na verdade, a segmentação da vida da empresa por períodos anuais é um artifício prático, uma con-

venção que razões óbvias tornam necessária. Considerações paralelas se poderiam formular acerca de proveito, receita e recebimento, mas o que foi dito parece dispensar repetições. No entanto, talvez seja de notar que o termo proveito não é tão do pleno conhecimento dos técnicos de contabilidade, especialmente quanto às suas *nuanças* de sentido. Importa acentuar que, em Economia da Empresa, proveito significa também qualquer contraprestação de custo, isto é, rendimentos e contraprestações meramente internas, ainda que sem reflexos em rendimentos efectivos.

Exemplificando: determinada empresa poderá lançar a crédito de uma conta de Proveitos o quantitativo das vendas que efectuar. Na verdade, esse quantitativo é um proveito – um rendimento bruto – mas dele, naturalmente, só pequena parte poderá corresponder a um ganho. E se as vendas se efectuarem com prejuízo, ainda assim se falará em proveitos.

...

O exposto, dir-se-á, seria a nossa tradição, derivada de entendimento entre eminentes professores de Contabilidade da década de 60, quer da então chamada Escola do Porto (J. A. Sarmento, Cimourdain de Oliveira, M. Baganha, H. Carqueja) quer da então chamada Escola de Lisboa (Gonçalves da Silva, Cruz Vidal, Duarte Pereira, eu próprio). Anota-se que no Código da Contribuição Industrial e no do IRC os conceitos apresentaram-se dentro da terminologia atrás descrita. Todavia, nos tempos que correm, já se indica diferentemente. Transcrevem-se a seguir as versões portuguesas das chamadas normas internacionais, no texto sobre «Estrutura Conceptual», aprovado no IASB:

«Rendimento

74. A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades ordinárias de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e rendas ⁽⁵⁾.

75. Os ganhos representam outros *itens* ⁽⁶⁾ que satisfaçam a definição de rendimentos e

podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e, como tal, não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta «Estrutura Conceptual.»

76. Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.

77. Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

78. A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.

79. As perdas representam outros *itens* que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta «Estrutura Conceptual.»

Está a surgir terminologia, princípios, critérios de valorimetria e procedimentos que, por vezes, se mostram divergentes dos que vinham sendo seguidos entre nós.

80. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Conclusão

Este e outros artigos que temos publicado visam alertar os nossos leitores para as confusões que de há uns tempos a esta parte se estão a gerar no tocante a ideias, conceitos e terminologias que com relativa unanimidade se aceitavam dantes, entre professores, seus discípulos e profissionais de Contabilidade e Gestão.

Porém, paulatinamente, e nos tempos últimos em força, passou a observar-se autêntica subversão do convencionalizado e normalizado nos países continentais do ocidente europeu.

A União Europeia entendeu acatar e tornar regulamentar para os países comunitários *standards* emanados de associação profissional internacional de carácter privado (IASB - International Accounting Standards Board). Está, assim, a surgir terminologia, princípios, critérios de valorimetria e procedimentos que, por vezes, se mostram divergentes dos que vinham sendo seguidos entre nós.

Muitos criticam que os princípios dos ditos países europeus eram conservadores (caso de custo histórico a valores nominais ou constantes, prudência, uniformidade re-



putada excessiva, aceitação só de contabilização de lucros “realizados”). Obviamente que princípios e procedimentos mais ousados podem dar vantagens a uns, em detrimento de outros.

Questões desta natureza já se discutiam em decênios anteriores, mas admitia-se então poderem manter-se os critérios tradicionais, admitindo as inovações em indicações complementares (no anexo ao balanço e à demonstração de resultados ou em balanço e demonstração de resultados, *à latere*, com referências diferentes das tradicionais).

Contabilizações de elementos patrimoniais activos a valores de mercado e de lucros futuros não se aceitavam. No património não se faziam figurar como activos recursos humanos e outros intangíveis gerados internamente e menos ainda elementos extrínsecos (conjuntura e ambiência política e económica nacional ou não). Os ganhos ou benefícios futuros não são de connexionar com activos individualizados (salvo excepções de evidência notória). Porém, com as novas definições de activos e inerentes valorimetrias, surgem acréscimos de valoração patrimonial e figurações de ganhos esperados, opções que se reputam discutíveis e se lamentam. ★

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2006)

(¹) Aliás, é justo referir que houve uma meritória intenção da parte do legislador e dos autores materiais dos códigos referidos em inculcar no intérprete a ideia de que os custos e as perdas e os proveitos e os ganhos

são, respectivamente, componentes negativos e componentes positivos do rédito, isto é, verbas a escriturar a débito e a crédito de Resultados de Exercício.

(²) Embora não queiramos persistir demasiado em minudências terminológicas, julga-se de acentuar que alguns autores criticam o uso do termo proveito, consagrado pelo legislador, considerando mais apropriado o termo produto (do francês *produit*). E há quem note que o termo retornos traduziria melhor os *ricavi* dos italianos. Discorda-se, aliás, de acordo com Prof. Gonçalves da Silva. Veja-se o fim da última chamada.

(³) Não se esquece a sinonímia frequente entre despesa e gasto, mas é útil acentuar o esforço de certos autores que procuram diferenciar despesa e gasto, anotando que despesa é designação mais própria em relação ao momento em que se faz o desembolso (ou se assume a dívida) relativo à aquisição e que gasto se costuma empregar no sentido de custo real ou de consumo de bens (expresso em quantidade ou valor). De acordo com o Prof. Gonçalves da Silva, anota-se assim a conveniência (ou indispensabilidade) em distinguir despesa e gasto, em particular quando nas empresas e na contabilidade se separam sector financeiro e sector económico (as despesas-desembolsos respeitam ao sector financeiro e são a medição dos gastos, os quais respeitam ao sector económico e serão a medida dos custos ou os elementos do custo).

(⁴) Note-se que pode haver pagamentos sem haver despesas e custos que lhes correspondam (v.g., pagamentos de dividendos, reembolsos de empréstimos, amortizações e “compras” do próprio capital social). Também existem custos a que não correspondem despesas e pagamentos (v.g., imputações de gastos teóricos ou figurativos, nomeadamente de juros de capital próprio).

(⁵) Ou seja, o que tradicionalmente entre nós se designava por proveito (ver supra).

(⁶) Anota-se que nós, tradicionalistas, diríamos resultado líquido positivo (lucro), sendo rédito um termo que equivaleria melhor ao uso de rendimento, expressão, quanto a nós, mais comum e menos precisa. A este respeito veja-se trabalhos do Prof. Gonçalves da Silva, citando aqui págs. 133 a 137 de «Curiosidades e Velharias», 2.^a edição, Sá da Costa, 1985.