

CONCEITOS DE CUSTOS E PROVEITOS DO EXERCÍCIO; CONFRONTO COM OUTRAS NOÇÕES

Rogério Fernandes Ferreira

O artigo 22º e outros preceitos do Código da Contribuição Industrial e depois artigo 20º 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 não se equivalem¹.

Voltamos agora a falar destas opções de terminologia contabilística considerando que estão a ocorrer alterações pouco convenientes.

Em nossos livros, nomeadamente ao longo de *Normalização Contabilística* e em *Gestão Financeira*, vol. I, 4ª edição, págs. 403 e segs., salientava que uma empresa suporta custos com vista a alcançar proveitos². 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 *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

¹ Não obstante, 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, *in fine*, chamada ⁽⁷⁾.

perante proveito»). A expressão proveito só equivalerá a ganho (e reciprocamente), se o custo for zero, assim como custo só equivalerá a perda (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.

Outras sinonímias que 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,

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).

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, conseqüentemente a repartir no tempo. Na verdade, a segmentação da vida da empresa por períodos anuais é um artifício prático, uma convenção 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 «nuances» de sentido. Importa acentuar que em Economia da Empresa proveito significa também qualquer contraprestação de custo, isto

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).

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 de escolas do Porto da década de sessenta 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.

?

?

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

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

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 ...*, 2ª edição, Sá da Costa, 1985.

como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta *Estrutura Conceptual*.

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.

Comentário final nosso

Penso que se estará (eu estou) a ficar sujeito a confusões – nas ideias, nos conceitos, nas terminologias a que se aderiu em tempos passados e que se viram aceites por demais professores, alunos, profissionais.

Penso que algo paulatinamente mas agora em força se está a subverter o que fora convencionado e normalizado com a invocação de ditames de entidades internacionais a que temos de aderir porque estão a surgir através da emanção da UE, que entende de intervir, mediante seus regulamentos sobre estas matérias que vêm aparecendo no seu jornal oficial.