

Reflexões científicas sobre *accruals* (incremento potencial) patrimonial e sua generalização filosófica em agregação à teoria contábil

Rodrigo Antonio Chaves da Silva

O objetivo do presente artigo é promover um levantamento a respeito das discussões sobre os *accruals*, sua definição, posição doutrinária, tal como o seu efeito no patrimônio e em sua apresentação. Pela metodologia bibliográfica e filosófica da contabilidade procurou-se observar os elementos de sua formação e entendimento, naturalmente observando as lacunas na sua conceituação e interpretação. Por tal motivo o artigo propõe outros caracteres para a generalização filosófica do seu conceito, expondo outras visões que se adicionam às tradicionais, modificando de certa forma a ideia já concebida e divulgada no meio acadêmico fazendo evolução. O trabalho aspira a uma generalização filosófica do termo, em prol de uma visão holística do mesmo, assim colocando mais certeza e lógica na sua concepção, em contraposição às posições em vigor.

Introdução

Tema importante da contabilidade patrimonial em relação à sua movimentação da estrutura patrimonial e sua apresentação são os chamados *accruals*, que nos últimos decênios têm sido enfatizados em discussões, apesar de sempre terem existido em teorização da relevação contabilística no século XX (na doutrina de Besta e Zappa), embora com outros nomes.

Toma hoje um vulto maior de estudo, sendo observado na doutrina americana denominada de 'positivismo' (Silva, 2009), de que derivam as principais conceituações em torno do mesmo assunto, assim tendendo a figurar posições diversas, no entanto, com

certas abordagens que devem ser verificadas no que tange à totalidade de observação.

Surge, portanto, uma proposta sujeita a verificação: será que todas as proposições externadas no contexto da doutrina anglo-saxônica estão corretas com relação à temática tão importante para o meio empresarial e acadêmico da contabilidade? Por tal motivo, elaborou-se o presente trabalho.

Em verdade, este é o problema principal que motiva o presente artigo, e o tema pode ser embasado em três perspectivas: 1) trata-se o aspecto *accruals* apenas como elemento de contabilização e não como elemento fenomenológico, fazendo atinar somente o princípio da competência; 2) concebem-se os *accruals* como iguais a fluxo de caixa, e o lucro

como igual a eles, confundindo conceitos, o que torna tal noção sujeita a verificação; 3) por consequência, ao misturar os conceitos de movimento financeiro e reidual, e colocar tal assunto como observador da criação de contas e metodologia de levantamento (competência), acaba-se pensando que a contabilidade não é ciência, e sim apenas processo de produção de informação (a ciência tende a explicar o que acontece, buscando causas e efeitos, e não somente informar).

Algumas das principais literaturas sobre o assunto estão contidas nos trabalhos de Cheng, Liu e Schaefer (1996), Liu (2008), Sloan (1996), Lopes e Martins (2005), Lopes e Ludicibus (2004), entre outras

que mencionam os principais tópicos de concepção de tal fenômeno, que nos serão de base fundamental.

Por todas essas abordagens, e outras mais, buscou-se empenhar na discussão, colocando à tona alguns dos principais artigos da doutrina americana e da contabilidade geral, de modo a concluir se está correta ou não tal posição, verificando a mesma com o método do raciocínio lógico, que observa as variáveis de modo analógico e holístico com o fim de verificar as possibilidades e rigor das alusões feitas (BACHELARD, 1996; KANT, s/d; RUSSEL, 1939).

Logo, para cada uma das premissas que motivam o problema principal do assunto, existe uma vertente que pode ser estudada; todavia, já se tem como hipótese que esta não pode preferir a contabilidade como ciência, e muito menos o conceito de *accruals* sem ser levada em conta a doutrina do estudo dos fenômenos potenciais do patrimônio, dos lastros de massa patrimonial, dos realizáveis e exigíveis, e automaticamente a teoria especial do espaço-tempo patrimonial (que concebe o patrimônio como um universo de estudo).

Uma abordagem com tal temática não pode misturar conceitos, caso contrário, no futuro, no mundo da contabilidade científica, cada elemento perderia o seu atributo já consagrado, levando a um relativismo sem benesse alguma ao nosso conhecimento (é o caso de se pensar que 'lucro' é o mesmo que 'caixa', senão não deveriam sequer existir duas contas para separar dois elementos diferentes em sistemas específicos pela tradição concebidos).

O objetivo do artigo se dá por meio da filosofia e bibliografia, atinando à lógica de vários casos práticos, para promover um tratamento desse conceito, que seja patrimonial e holístico com vistas a qualquer variação da sua extensão, para assim entender-se como o fato é, e como deveria ser compreendido no meio acadêmico, e se necessário em agregação à argumentação tradicional, ou em oposição a certas máximas, logicamente, fazendo evolução, caso se constate a hipótese referida.

A finalidade é colocar posições filosóficas na teoria contábil, não se contentando com as já sugeridas sobre relevante assunto, com o principal recurso da filosofia que

aponta novos problemas e perspectivas, que, longe de esgotarem o assunto, observam a holisticidade do mesmo tema e ampliam o seu raciocínio.

A palavra *accruals* pela terminologia

Terminologia nada mais é que o estudo da origem das palavras; portanto, os estudos que atentam ao seu significado na sua formação morfológica e na semântica (interpretação do sentido).

Inicialmente, a palavra *accruals*, de acordo com o dicionário Michaelis eletrônico, representa simplesmente 'acrécimos' no inglês americano; logo, entendendo acréscimos em contabilidade, lembra-se de resultados positivos, e tende, pela terminologia, significar nada mais do que 'margens de resultado', isto é, numa primeira vista grosseira. Ou até mesmo 'lucro'. Todavia, isso não é suficiente para julgar o seu significado.

Consultando ainda o dicionário de contabilidade de Carneiro (1967, p. 217) esta palavra possui o significado também de 'reservas' ou 'reserva', e por estas, simplesmente dispomos geralmente os conceitos sobre as "diferenças entre o patrimônio líquido e o capital" (Ludicibus, Martins, Gelbcke, 2000, p. 258); e este como 'capital realizado', sem o caráter de exigibilidade; isto para os 'elementos provindos dos resultados' no sentido comum dessa palavra.

Assim, há em terminologia dois conceitos distintos, duas perspectivas de apoio a um conceito de *accruals*: o de 'acrécimo' e o de 'reserva', que acreditamos serem passíveis de observação numa reconciliação lógica.

Em um primeiro momento são lembrados Ferreira (1985) e Nóbrega (1959), que consideram o 'lucro' proveniente da palavra *lucrum* do latim, que significa aumento. Nesse sentido o parecer de acréscimo poderia ser igual ao de lucro, porque este é responsável por prover acréscimos ao capital, gerando, dessa forma, rendimentos ou rentabilidades. Em resumo, pelo latim, podemos considerar o lucro como 'rédito', de acordo com Silva (2009).

No entanto, a palavra *accruals* não pode ser definida fundamentalmente como

lucro, mas 'incremento', pois nem todo incremento é lucro necessariamente (o lucro é o aumento pela gestão da empresa, podendo haver incremento sem existir lucro). Como exemplo, em uma venda a prazo, tem-se o crédito como 'acrécimo' de ativo, contudo, não como 'aumento do capital por efeito de sobra de margens lucrativas'. Dessa maneira o 'acrécimo' de que tratam os *accruals*, apesar de ser confundido com 'lucro', não é igual ao mesmo terminologicamente por uma interpretação mais ampla (pode-se ter até incremento de passivo sem este ser lucro).

Aqui entendemos a palavra 'reserva' – outro significado de *accruals* – não como aquela 'do patrimônio líquido', mas como 'elementos reservados', isto é, 'riqueza potencial' disposta no patrimônio, seja a receber, ou a pagar.

Uma aplicação financeira, por exemplo, entre vários casos que poderíamos citar, não deixa de ser uma reserva financeira para possível resgate, diferentemente de uma reserva do lucro, que nada mais é que um 'pedaço do capital capitalizado guardado' (além das demais reservas de capital, estatutárias, legais, contingenciais, etc.).

No entanto, quando relacionamos o lucro com diversas condições de sua formação contabilística, lembramos que a competência dos exercícios forma uma 'reserva' de resultado (pois a parte do resultado que poderia ser maior fica guardada em custo complementar ou despesa), entendida particularmente como recursos potenciais a serem pagos. E que as receitas antes de serem avaliadas no seu lucro geram incrementos de ativo circulante (no caixa e no crédito a receber), que podem até ser recebidos também no futuro (potencialidade).

Portanto, como 'acrécimos' e 'reserva' podemos entender a palavra *accruals*, significante de elementos patrimoniais que são reservados provenientes de acréscimos ou de margens de resultado, sejam estas reservadas em passivo circulante (competência) ou ativo (realizáveis provenientes de vendas), assim fazendo um 'incremento' ou 'guarda' de capital, dentro dos acontecimentos comerciais e operacionais de qualquer empresa ou entidade, assumindo potencialidades futuras na atividade e passividade respectiva.

Referencial teórico e discussões sobre o conceito de *accruals*

O termo *accruals* assume inúmeras interpretações de acordo com os autores. Conforme o levantamento bibliográfico, sempre existiu a sua abordagem, todavia, com outros nomes. É lógico que devemos considerá-lo como conceito de contabilidade, no entanto, sem preterir os pontos de pensamento de cada um dos autores, provindos de influências diversas, e talvez um vocábulo holístico para a sua menção.

Diversos autores americanos tratam sobre tal temática, em especial Sloan (1996), que, embasado em Dechow, comenta o que seriam necessariamente *accruals*:

$$\text{Accruals} = (\Delta \text{ CA} - \Delta \text{ Cash}) - (\Delta \text{ CL} - \Delta \text{ STD} - \Delta \text{ TP}) - \text{Dep}$$

- CA = mudança e variação em ativos circulantes.
- Cash = mudança e variação de caixa em equivalentes de caixa.
- CL = mudança e variação em exigibilidades circulantes.
- ΔSTD = mudança e variação em dívidas transformadas em exigibilidades correntes.
- ΔTP = mudança e variação da taxa de remuneração de salários (taxa de pagamento).
- Dep = depreciação gasta ou consumida.

Dessa forma, variação aumentativa do capital em ativos circulantes e equivalentes de caixa (realizáveis), menos a mudança e variação em exigibilidades circulantes, em dívidas que se transformam em circulantes (exigível a longo prazo), variação de taxa de remuneração de salários e a depreciação gasta formam tal elemento. Essa seria uma noção de *accruals* como elemento de resultado positivo na atividade. Isto é, o contexto que o autor transmite condiz com um resultado de ativo nos *accruals*, pois deduz os movimentos passivos. Ainda, o fluxo de caixa aqui não é transmitido como elemento de movimento, e sim como resultado do caixa no ativo.

Outras abordagens americanas como as de Cheng, Liu e Schaefer (1996) e Liu (2008)

comentam que *accruals* seriam nada mais do que um elemento que causa incremento na informação e, consideravelmente, as receitas ou os preços para atingir bons níveis devem estar em consonância com os mesmos movimentos de transformação.

Lopes e Martins (2005) destacam que *accruals* são elementos provindos do regime de competência; obviamente, são efeitos da contabilidade pelo regime do exercício, e promovem fluxo de caixa ou retenções potenciais dos mesmos fluxos. Porém, dentro do contexto financeiro.

Lopes (2002) classifica o fluxo de caixa como um componente de retenção de lucro, ou seja, considera este como elemento visível no movimento financeiro e no ativo circulante, concebendo ainda a informação contábil como elemento fundamental para a mensuração do mesmo.

Johnson (1973) comenta que o desequilíbrio entre o fluxo de caixa e o resultado do exercício poderia vir a ser *accruals*, e que a tarefa do administrador ou contador financeiro seria dominar bem tais movimentos.

Quando Beranek (1984) aponta sobre as retenções das margens operacionais de lucros provindas das operações financeiras e negócios realizáveis, expõe o seu parecer de *accruals*, considerando os lastros da atividade.

Amaduzzi (2006) aborda o mesmo assunto ao relacionar os sistemas produtivos de um capital, colocando-os como constituídos de dois conjuntos básicos: o de liquidez e o de resultados, sendo que as vendas e os resultados nem sempre correspondem às entradas financeiras, mas às variações de circulante do ativo e passivo.

Carneiro (1967) entende *accruals* como reservas, entretanto não considera as mesmas dentro do regime de competência ou do conceito que aqui estamos abordando diretamente, porque em sua época o mesmo não estava tão em evidência.

Koliver (1971) compreende que as variações dos lucros, originadas na prática do princípio da competência, tendem a gerar *accruals*, num processo específico de escrituração.

Ferreira (1983) considera o mesmo termo como ligado às contabilizações de

provisões e outros elementos mais, visando estimar custos a pagar ou, ainda, alterações futuras, mas que denota situações razoáveis de consideração (visto poder ser usado para alterar balanços ou gerenciar contas).

Na teoria neopatrimonial de Sá (1992, 1999), o conceito não é americanizado, mas aportuguesado, o mestre o coloca não no contexto apenas de dimensão do fenômeno patrimonial (informação e contabilização), mas como próprio da teoria das potencialidades, que tem como alvo o sistema financeiro e de invulnerabilidade, porque as potencialidades são medidas fenomênicas para se proteger dos riscos. De tal modo podemos considerá-los como elementos do sistema de produtividade, que resume a eficiência e precisa de fatos para manter a diminuição de desperdício, ou no sistema de intensidade, pois potencialidades são intensidades no seu vir-a-ser, que estarão por vir durante o comportamento patrimonial movido pelas ações humanas e percebido pela experiência.

Em resumo, na visão dos diversos autores, o conceito de *accruals* nada mais é do que as retenções provindas dos fenômenos que se expressam pelo princípio da competência que tende a influenciar as finanças ou o lucro tradicionalmente, e fazem com que o fluxo de caixa denote específico comportamento de acordo com as potencialidades expressadas.

Cabe destacar que, no conceito ainda muito divulgado na teoria americana, *accruals* nada mais são do que fluxo de caixa em potencial, ou seja, o lucro retido é fluxo de caixa, e o fluxo de caixa é lucro que virá a ocorrer, neste contexto em que será feita a experiência, porque existem fenômenos que não influenciarão diretamente o fluxo de caixa, e não deixam de ser *accruals*, dentro do processo ou de ajustes, ou até de reconhecimento dos riscos patrimoniais.

O que se irá testar e tentar comprovar é que nem todos os *accruals* são naturalmente lucro, ou dinheiro, ou ainda, movimento financeiro do ativo, como comumente se fala na escola americana, e nem sempre a potencialidade poderia ser considerada como igual ao lucro, sendo os conceitos de fluxo de caixa e resultado positivo, em suma, diferentes.

A visão breve de *accruals* pela mecânica de contas e leis gerais do seu funcionamento

Podem-se visualizar os *accruals* pela movimentação de contas em débito e crédito. Tome-se como exemplo uma venda a prazo, a receita como 'acrécimo' passa a ser 'reserva', potencialmente o mesmo elemento no ativo circulante que servirá como meio de pagamento como veremos adiante pelo registro e mecânica contábilística:

Ocorrência de venda a prazo de \$ 100.000,00

D – Créditos a receber 100.000,00

C – Venda de mercadorias 100.000,00

Venda de mercadorias com acréscimos → Créditos a receber, reserva financeira potencial da receita com lucros.

Da mesma maneira pode existir uma 'reserva' potencial que tende a reduzir a margem lucrativa exposta financeiramente, quando se contabiliza pelo regime de competência uma despesa ocorrida e não paga:

Ocorrência de compra de mercadorias no valor de \$ 120.000,00

D – Compra de mercadorias 120.000,00

C – Fornecedores 120.000,00

Compra de mercadorias como custo que reduz o acréscimo da receita → Fornecedores, reserva de saída financeira.

Os *accruals* estão, pois, contidos em duas reservas ou elementos potenciais no passivo e ativo circulante; à primeira vista a empresa teve um resultado negativo de \$ 20.000,00 pelo regime de competência; todavia, os créditos serão recebidos em trinta dias e as dívidas pagas em 30, 90 e 120 dias, portanto, tem-se nos exercícios:

Pela exposição e mecânica de registros, pode-se notar que a empresa à medida que vende a prazo, gerando *accruals*, tende a apresentar um determinado resultado reditual pela linguagem de contas, e que o

Tabela 1: Situação do resultado

Demonstração reditual	
Vendas	100.000,00
Compras	(120.000,00)
Resultado contábil reditual	(20.000,00)

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2: Situação financeira

Dias	Créditos	Dívidas a pagar
30 dias	100.000,00	40.000,00
90 dias	60.000,00	40.000,00
120 dias	20.000,00 + Vendas à vista de 60.000,00	40.000,00
-----	Resultado financeiro positivo de 40.000,00	

Fonte: Elaboração própria.

mesmo nem sempre é igual ao financeiro, mas reflete o que nele indica.

Todavia, percebe-se que as condições de tempo e giro dos fenômenos geram potenciais financeiros ou *accruals*. E se a mesma condição for incompatível com as entradas e saídas financeiras, a tendência é um desequilíbrio entre o sistema de liquidez e resultabilidade. Isso nos faz assumir basicamente quatro leis:

1) Se o giro das vendas ou receitas for maior que os giros dos custos e despesas, com o giro dos realizáveis sendo menor que o das exigibilidades, a tendência é um resultado positivo reditualmente e negativo financeiramente.

2) Se o giro das vendas ou receitas for menor que o dos custos e despesas, juntamente com uma velocidade do giro dos realizáveis maior que o das exigibilidades, a tendência é que se tenham resultado negativo e finanças positivas.

3) Se o giro das vendas ou receitas for menor que o giro dos custos e despesas, com um tempo de realização maior que o do passivo exigível, haverá resultado negativo e finanças negativas.

4) Se o giro das vendas ou receitas for maior que o giro dos custos e despesas, tem-se, ao mesmo lapso, um tempo do giro dos realizáveis menor do que os elementos do passivo circulante, com um resultado positivo, frente a uma liquidez dinâmica reditual.

Essas conclusões são fáceis de serem extraídas pelo raciocínio da mecânica de contas e pela terminologia da palavra e conceito de *accruals*.

Todavia, nem todo acréscimo provindo da competência, ou regime dos exercícios, é naturalmente lucro (acrécimo), ou dinheiro (líquido ou a ser desembolsado).

Tradicionalmente, tem-se em tais circunstâncias que *accruals* sempre serão dinheiro, porém tal condição não é real, pela experiência e pelo raciocínio.

Permite-se considerar que *accruals* podem gerar reservas de endividamento e custo, tanto no ativo como no passivo, especialmente no grupo de contas redutoras (a amortização dos bens intangíveis, por exemplo), no ativo total.

Conceitos contábilísticos de *accruals* e base para um panorama avançado em lacunas encontradas na limitação do termo

Como conceito observado do princípio de competência tem derivado o seu efeito nos estudos de contabilidade, especialmente na sua qualidade de relevação, dentro da especialidade de *financial accounting*, que traduzindo literalmente indica 'contabilidade contábil' (redundância óbvia que não poderia

ser usada) ou 'estrutura contabilística' (porque a palavra financeira pode ser traduzida como contabilidade). Embora não deixe de ser entendido igualmente como parte da 'ciência do patrimônio e análise financeira', o que leva a uma diversidade de definições. No entanto, o termo é usado também para englobar gerenciamento de resultados na literatura americana de modo geral – sendo tal posição observada nos campos da ética e deontologia.

A reflexão sobre *accruals* envolve não apenas o tratamento do seu conceito, mas as suas aplicações no que se refere ao patrimônio empresarial. No entanto, o tradicionalismo tem colocado tal vocábulo de maneira muito restrita à parte financeira (liquidez). Será que existem *accruals* apenas com os elementos do sistema financeiro, isto é, ativo e passivo circulante? Isso leva obviamente a uma indagação e exigência de outras visões mais holísticas.

O problema principal encontrado no tratamento dos *accruals* é a sua concepção nitidamente financeira, do que discordamos desde já hipotetizando neste início que por todos os meios existem *accruals* que não podem ser necessariamente financeiros, e não são desembolsos e muito menos lucros diretos, ou retidos, ou ainda, fluxo de caixa, como notadamente se estipulou recentemente nas pesquisas americanas citadas.

Entendendo *accruals* no sentido terminológico, colocando posições sobre 'reservas de incrementos' ou 'potencialidades' perceberíamos que estas não são somente do sistema de liquidez, mas também de todos os sistemas numa relatividade total.

Esse foi o problema central que envolveu o conceito de *accruals* o momento, por uma posição inclusive de necessidade de conhecimento da sua origem contabilística. Se o princípio da competência é o elemento principal de sua causa, como se poderia imaginar que fosse restrito ao sistema de liquidez? Assim, uma falha se encontraria, percebendo que ele se aplica a inúmeros outros fatos em relação a outros sistemas do patrimônio.

Regime de competência e *accruals*

Uma primeira prova de que os *accruals*, como reservas potenciais de incrementos

de patrimônio, não podem ser concebidos apenas no sistema financeiro pode ser obtida pela mecânica de contas (como debitar e creditar).

São considerados por Lopes e Martins (2005) como um efeito do princípio da competência, embora os exemplos ministrados sejam relativos a uma realização no ativo pelo fluxo de caixa; assim, eles englobam outros elementos como as despesas, reduções e acantamentos do capital.

O princípio da competência, segundo a Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), explica que: "art. 9 – as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento".

Assim, no primeiro parágrafo é estipulado que o mesmo princípio "determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição do patrimônio líquido". Essa observação reconhece outra interpretação que será feita a seguir na generalização do conceito de *accruals*.

Ainda, retornando ao conceito de competência, Carneiro (1967, p. 161) observa: "sistema de contabilidade que determina a rígida obediência de escrituração dos fatos ou operações dentro do ano em que os mesmos se verificam" e coloca a posição de "regime de exercício" como normal para o sinônimo do princípio da competência.

Na verdade, de maneira prática pelo registro, o regime da competência se estabelece assim:

No ativo circulante	No passivo circulante
D – Margens a faturar	D – Despesa, custos, ou gastos incorridos
C – Receitas incorridas	C – Dívida a pagar

No ativo circulante têm-se recebimentos ou receitas a faturar, e no passivo circulante existem dívidas e custos reconhecidos a pagar. Isso no passivo circulante, todavia, outros elementos se acrescentam na estrutura patrimonial pela competência, como nos casos a seguir:

Depreciações, exaustões, amortizações
D – Despesas incorridas
C – Valor acumulado a saldar

Provisões do ativo
D – Despesas incorridas
C – Valores acumulados a saldar

Provisões do Passivo
D – Despesas incorridas
C – Valores acumulados a saldar

Reservas do Patrimônio Líquido
D – Resultado apurado
C – Reservas a absorver

Custos Plurianuais
D – Custos reconhecidos
C – Valores acumulados a saldar

Antecipações ou pendências de ativo
D – Despesas reconhecidas
C – Valores a vencer ou a saldar

Portanto, todos esses elementos são derivados de um regime de competência e geram acréscimos ou reservas, no sentido de parcelas no patrimônio a serem saldadas, ou pagas, o que nos leva a duas conclusões básicas:

1ª – Quando o elemento a ser registrado no período for de exploração reditual da empresa, formando valores acumulados a saldar, geralmente, estes reduzirão a margem de receita e o lucro contábil (casos de depreciação, despesas antecipadas, gastos diferidos, provisões do ativo, provisões do passivo, etc.).

2ª – Quando os elementos reconhecidos no período forem provindos dos lucros e dos faturamentos, a tendência é que gerem aumento da cobertura, proteção, acréscimo das entradas de capital e resultados financeiros.

Pode-se atribuir, ainda, outro acréscimo que gera reservas que estão nos ajustes da avaliação patrimonial, no entanto, este mesmo era reconhecido como reserva de reavaliação. Contudo, era um ajuste, isto é, fazia acréscimo apenas pelas contas e um valor de mercado para o sentido de uso e aproveitamento, e não necessariamente pela

própria eficiência da empresa. Todavia, é regulado e permitido pela lei brasileira.

Portanto, ao finalizar esta parte, é possível adaptar um esquema semelhante ao de Amaduzzi (2006) para a produção empresarial, que em muito coincide com o tema em debate:

Entradas	Saídas
Dinheiro ou bens semelhantes	Recebimento do faturamento, quotas de capital
Dinheiro de bancos e capital empatado	Dívidas a pagar
Investimentos e receitas	Vendas, produção, depreciação
Provisões	Passivo circulante e fundo específico a saldar
Antecipações	Financiamentos diversos e pendências

Logicamente, o esquema garante algumas noções sobre o movimento das potencialidades, no entanto, não esgota todo o assunto em exposição.

Regime de competência e acréscimos aos resultados e estruturas como funcionamento fenomenológico

O conceito contabilístico de *accruals* não pode ser assumido simplesmente como noção de levantamento, todavia, tem a função de informar sobre o funcionamento de fenômenos patrimoniais que acontecem no exercício.

Como é importante analisar a empresa como um organismo vivo, em constante marcha, torna-se imprescindível verificar o potencial de *accruals* para o desempenho patrimonial. Isso pode ser feito de duas maneiras:

1. Pelo potencial que se agrega ao faturamento.
2. Pelo potencial que se agrega ao patrimônio.

O conceito de agregar aqui não apenas acrescenta valores ao ativo, mas provoca acréscimos de alterações. Ou seja, existem

accruals que estão na verdade como diminuição do painel aritmético do balanço e são agregações de valor passivo e despesa; no entanto, por força de lei, não estão reconhecidos como tais (é o caso da depreciação que em verdade acumula valores e não somente diminui na linguagem de contas). Aliás, muitas normas em doutrinas não são equivalentes por vários pontos a serem destacados conforme aponta Silva (2007, 2010).

Nesse sentido Beranek (1984) considera o crédito a receber como um elemento que contém lucro, ou margem retida, e concebe as reservas como elementos que promovem aumentos de capital.

Assim, uma empresa que tende a ter um faturamento mais alto e veloz juntamente com uma reserva que se capitaliza substancialmente em nível maior que o dos acréscimos de dívidas e reduções do ativo tende a, dentro desse contexto fenomenológico, mostrar um crescimento iterativo. Ou um comportamento fenomenológico mais eficiente. E isso pode ser observado da seguinte maneira:

- a) As vendas aumentam.
- b) Os giros dos créditos aumentam junto com os estoques.
- c) As reservas aumentam.
- d) Os lucros e a rentabilidade do patrimônio líquido evoluem.

Assim, compreende-se tal comportamento com as seguintes análises:

Acréscimos de atividade	Acréscimos de passividade
Comportamento das vendas	Comportamento das despesas
Giro dos realizáveis	Proporção do endividamento
Proporção das reservas	Reduções do ativo (provisões e depreciação)
Proporção do Patrimônio líquido	Despesas redutoras das margens

Se os acréscimos das atividades forem melhores que os da passividade, a empresa terá melhoramento da sua capacidade. Desse modo, um comportamento nesse modelo pela lógica tende a apontar um acréscimo de desempenho contínuo pela competência, ao

nível de diagnóstico de eficiência.

Portanto, para não haver confusão entre conceitos, podemos garantir que *accruals* são na verdade alterações dos valores ativos e passivos provindos dos fenômenos patrimoniais, revelados pelo regime do exercício, que tendem a aumentar ou a diminuir a riqueza administrável, não se transformando necessariamente em dinheiro, ou lucro, mas vindo a influenciar o sistema de liquidez e resultabilidade, em especial a situação patrimonial das empresas. Porém, é o fenômeno que influencia, registrado e relevado pelo princípio, e não a relevação em si, o objeto deste estudo.

Generalização dos *accruals* e conceito filosófico

Geralmente, quando são mencionados os *accruals* dentro da linguagem tradicional, depara-se com um conceito definido atinente ao ativo e passivo circulante.

Tem-se então um paradoxo: ou os *accruals* deverão ser modificados para cederem a outro termo condizente com as 'potencialidades financeiras', assim se atendo ao fluxo de caixa; ou também serão colocados como 'resquícios de lucro' pela relatividade do resultado, em uma correlação das finanças e resultabilidade; ou se respeita a raiz do termo generalizando todo acréscimo, ou a tudo o que condiz com a chave da morfologia e da semântica.

Dessa forma, não se pode conceber ou a palavra como própria do conceito, ou o conceito como próprio da palavra, em graus filosóficos, se o conceito não é generalizado, mas parcial na sua totalidade de investigação, ainda, em respeito à interpretação dos vocábulos.

Todavia, como foi brevemente observado, a ponto de fornecer conclusões, consideramos *accruals* na generalização do termo condizente com a sua terminologia igual a reserva ou acréscimo (como juntamos aqui de forma original de nossa parte).

Existem, todavia, 'acréscimos' que não aumentam o patrimônio, não se agregando na atividade, mas na passividade, e não estão diretamente ligados aos desembolsos financeiros, ou ainda, não são fluxos de caixa, mas sobre estes exercem influência, portanto, o fato de ter relação com o lucro

e o movimento do disponível não quer dizer que sejam 'fenômenos iguais'.

Torna-se importante também observar uma classe de *accruals* que não é tão explorada:

- Depreciação, exaustão, amortização.
- Custos plurianuais.
- Provisão do ativo e passivo.
- Reservas naturais patrimoniais (e os ajustes).

Esses fenômenos não deixam de ser acréscimos, ou reservas de riqueza. Dessa maneira os *accruals* do capital, incluindo o ativo e passivo, são relativos à melhoria de situação financeira, pelo melhor progresso dos fenômenos. Na verdade, a situação patrimonial é resultado de todos os fenômenos que incidem no patrimônio. Por isso, tal princípio (o de competência) tende a revelar uma situação de acordo com tais alterações.

Assim, fica mais bem esclarecido que as regulações do Conselho Federal, e da escola americana, são necessárias, mas passíveis de ampliação filosófica que condiz com a situação patrimonial apresentada brevemente neste trabalho, confirmando a hipótese de melhoramento.

Os conceitos de *accruals* relativos à massa circulante são superficiais e parciais, e não englobam a totalidade e generalização do mesmo como acréscimo de fenômenos potenciais, e alteração em consequência do comportamento patrimonial, refletido pela relevação contabilística no princípio da competência.

Os *accruals*, em resumo, na linguagem filosófica, interagem com as variações dos fenômenos patrimoniais, alteram os sistemas de finanças, resultado, produtividade e invulnerabilidade, principalmente, e são refletidos pela informação no princípio da competência e que alteram por máximo a situação patrimonial da empresa especialmente transparente no patrimônio líquido.

Conclusão

Conclui-se que, apesar de os *accruals* serem conceitos provindos do efeito do princípio de competência, podem ser entendidos como acréscimos ou recursos a qualquer tipo de alterações da estrutura,

provindos do funcionamento patrimonial, nos seus fenômenos em sistemas específicos e não somente no de liquidez e resultabilidade.

Logo, os *accruals* são simplesmente elementos de alteração financeira, ou de resultado, mas relativizam a contabilização dos gastos, reduções do ativo, e fortalecimento da folga da atividade, conhecida como patrimônio líquido, alterando a posição final da empresa, sem se limitar ao fluxo de caixa e lucro.

A situação empresarial é refletida pelos fenômenos que atingem os exercícios específicos, que formam a estrutura patrimonial em alterações pertinentes; desse modo, *accruals* são reflexos potenciais dos fatos que acontecem e são registrados trazendo alteração no patrimônio e situação líquida da empresa; portanto, são todos os incrementos em reservas potenciais, e não simplesmente elementos da circulação financeira e reidual no devir da riqueza do empreendimento. ■

Rodrigo Antonio Chaves da Silva – Conta-



dor, especialista em gestão econômica de empresas, ganhador do Prêmio Internacional de Contabilidade Financeira Luiz Chaves de Almeida (2008/2009), e Prêmio Internacional de História da Contabilidade (2007/2008)

Membro da escola do Neopatrimonialismo.

Referências

- AMADUZZI, Aldo. **L'azienda nel suo sistema operante – a cura di Antonio Amaduzzi**. 9. ristampe. Torino: UTET, 2006.
- BACHELARD, Gaston. **O novo espírito científico**. Lisboa: Edições 70, 1996.
- BERANEK, William. **A análise financeira**. Porto: Ed. Rés, 1984.
- BESTA, Fabio. **La Ragioneria**. 2. ed. Milano: Cada editrice Dottor Francesco Vallardi. 1922.
- CARNEIRO, Erymá. **Dicionário de Contabilidade**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1967.
- CHENG, C. S. Agnes; LIU, Chao-Shin; SCHAEFER, Thomas F. Earnings Performance and the Incremental Information Content of Cash Flows from Operations. **Journal of Accounting Research**, vol. 34, n. 1 Spring, 1996.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº. 785, de 28 de julho de 1995. Aprova a NBC-T-1. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01.08.95.
- FERREIRA, Rogério Fernandez. Lucro. **Revista Paulista de Contabilidade**. São Paulo: SCSP, v. 64, n. 468, 1985.
- _____. **Normalização Contabilística** (Dissertação de Doutorado). Coimbra: Livraria Arnaldo, 1983.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, Robert W. **Administração Financeira**. Tradução de Lenita Camargo Teixeira. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1973. IV.

KANT, Emmanuel. **Crítica da Razão Pura**. Tradução de J. Rodrigues de Meneze. Rio de Janeiro: Tecnoprint, s/d.

KOLIVER, Olívio. **Estrutura e Análise de Balanços**. 4. ed. Porto Alegre: Staff Editora Limitada, 1971.

LIU, Michelle. *Accruals and Managerial Operating Decisions over the Firm Life Cycle*. **Dissertação de mestrado**. The Pennsylvania State University – Smeal College of Business (nova versão), 2008.

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **A informação contábil e o mercado de capital**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

NÓBREGA, Vandick Londres da. **O latim do Ginásio**. 35. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1959.

RUSSEL, Bertrand. **Os problemas da Filosofia**. Tradução de António Sérgio. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva, 1939.

SÁ, Antonio Lopes. **Teoria geral do conhecimento contábil**. Belo Horizonte: IPAT-UNA, 1992.

_____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. **Evolução doutrinária da contabilidade – Epistemologia do princípio patrimonial**. Curitiba: Editora Juruá, 2009.

_____. Reflexões e discussões sobre o uso da palavra rédito na linguagem convencional da Contabilidade. **Revista do CTOC** Lisboa, Ano X, n. 112, jul. 2009.

_____. Aproximación al estudio de la normalización contable internacional, desde la escuela neopatrimonialista. **Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria**, Legis, Bogota, n. 41, enero – marzo del 2010.

_____. **Exposição dos Accruals patrimonial e comportamentos de empresas**. Disponível em: <www.acionista.com.br>. Pesquisa em 14 jan. 2010.

_____. **Reflexões sobre o "ACCRUAL"**. Disponível em: <www.acionista.com.br>. Pesquisa em 15 de maio 2007.

SLOAN, Richard G. Do stock Prices Fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? **The accounting review** vol. 71, n. 3, July 1996.

ZAPPA, Gino. **Il Rédito di Impresa**. 2. edição. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1950.