
A ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A CONTABILIDADE DO IASC¹

ENSAIO CRÍTICO

LUÍS LIMA SANTOS
MESTRE ASSISTENTE
UNIVERSIDADE FERNANDO PESSOA

The main objective of this paper is to demonstrate the need and the usefulness of a conceptual structure for accounting, where cash flow can assume a vital importance; it is the starting point for proving that the cash base contains great powers of information for evaluating performance and preventing insolvency. The methods we used were the search of a specialised bibliography, carrying out an investigation, and making use of our experience. *Contrary to various guidelines (conceptual structure for accounting from IASC), we concluded that the accounting of cash flows, expressing the imbalances between net profit and money variations, offer the user an information potential for the evaluation of performance and the prevention of insolvency.*

1) RAZÕES SISTÉMICAS

O subsistema de conceituação, do sistema do planeamento contabilístico, orienta-nos até ao termo estrutura conceptual².

Tal como alguns autores (Joaquim Ferreira Ribeiro 1986: 283-309), defendemos que uma estrutura conceptual, orientada para a gestão no tempo e no espaço, deve obedecer a aspectos logismográficos e a objectivos logismológicos, pois ambos perspectivam a eficiência em termos técnicos; os primeiros quanto ao registo dos factos e à preparação da informação, os segundos quanto à formulação de princípios e teoremas relativos à análise da informação apresentada. Portanto, ainda que submetida a determinado modelo de planificação macrologismológica, a orientação da planificação micrologismológica deve ter em conta a individualidade da unidade económica.

Por outro lado, a diversidade de actividades económicas ilustra a permeabilidade da unificação quanto a erros de concepção.

Resta a normalização quando a questão de obedecer a um plano universal coloca relativamente a conceituações básicas; com o apoio do dicionário da autoria de Almeida Costa e de Sampaio e Melo (1982: 349 e 606), a abordagem lexicológica do termo "estrutura conceptual" remete-nos para as seguintes interpretações:

1 *International Accounting Standards Committee.*

2 Para a preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas.

- estrutura: «organização das diferentes partes de um todo» em que «as partes são dependentes do todo e, por conseguinte, solidárias umas das outras».
- conceptual: «... diz respeito à concepção».

Podemos, então, entender que “estrutura conceptual” se afere a uma organização de conceitos e entendimentos que funcionam como um todo, em dependência do mesmo.

474

No entanto, querer saber mais sobre uma estrutura conceptual leva-nos à procura de uma definição dessa construção lógico-dedutiva; de acordo com Gabás Trigo (1991: 19) uma estrutura conceptual consiste numa:

«... teoría contable de carácter general que plantea una estructuración lógico-deductiva del conocimiento contable y define una orientación básica para el organismo responsable de elaborar normas contables de obligado cumplimiento.»

Num trabalho elaborado para o Financial Accounting Standards Board (FASB), Weygandt e Kieso (1992: 32), entendem a estrutura conceptual como uma lei fundamental:

«a coherent system of interrelated objectives and fundamentals that can lead to consistent standards and that prescribes the nature, function, and limits of financial accounting and financial statements.»³

O risco da utilização de demonstrações contabilísticas não comparáveis, alavancado por perigos potenciais (influências, interpretações erradas, inexactidões e incertezas), apontou a necessidade de desenvolver a harmonização.

Neste contexto, a síntese da posição do FASB, elaborada por Tua Pereda (1996: 23), vem sublinhar a utilidade da estrutura conceptual:

- *«Servir de guía para el establecimiento de normas contables.*
- *Orientar a los usuarios en la aplicación de dichas normas.*
- *Constituirse en punto de referencia para la resolución de cuestiones específicas en ausencia de normas concretas.*
- *Fijar los límites de discrecionalidad en la confección de estados financieros.*
- *Aumentar el conocimiento y confianza de los usuarios en los estados financieros.*
- *Potenciar su comparabilidad.»*

A estrutura conceptual para a contabilidade será importante em função das vantagens que os utilizadores perceberem.

³ FASB Discussion Memorandum: “Conceptual framework for financial accounting and reporting: elements of financial statements and their measurement”

De facto, na opinião de Domingos Silva Cravo (1991: 311), a importância da contabilidade é função da utilidade que esta tem para os destinatários da informação, reconhecendo-se, por consequência, a importância dos utilizadores na configuração do modelo contabilístico; são os alicerces do paradigma da utilidade.

2) UM MODELO EM FUNÇÃO DAS NECESSIDADES SÓCIO-ECONÓMICAS

A importância da informação é aferida pelo seu utilizador, real ou potencial.

Em contabilidade, os utilizadores da informação preparada incluem os investidores actuais e potenciais, os credores, o governo, os colaboradores, os clientes e o público em geral; estes utilizadores têm necessidades comuns às quais as demonstrações contabilísticas procuram dar resposta.

Por outro lado, a diversidade das necessidades que se procuram na informação, provenientes de circunstâncias sócio-económicas e legais relativas a cada país, conduziram:

- a várias definições das classes das demonstrações contabilísticas;
- a diferentes critérios para o reconhecimento de elementos nas demonstrações contabilísticas; e
- a utilização de diferentes bases de mensuração.

Existe, por parte do *IASC*, um compromisso de reduzir estas diferenças quando tenta harmonizar regulamentações, normas contabilísticas e procedimentos relacionados com a preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas.

O *IASC* admite que os utentes das demonstrações contabilísticas têm necessidades comuns de informação que seja útil na tomada de decisões económicas, tais como:

- comprar, deter ou vender um investimento em capitais próprios;
- avaliar a gestão, os patrimónios (quer direitos, quer obrigações) e os negócios;
- estipular lucros e dividendos;
- regulamentar a actividade empresarial; e
- determinar políticas de tributação e elaborar estatísticas do rendimento nacional.

A estrutura conceptual do *IASC* foi desenvolvida para ser aplicável a modelos contabilísticos e conceitos de capital e de manutenção de capital.

No entanto, ainda que as demonstrações contabilísticas sejam preparadas em conformidade com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal, o *IASC* crê que outros modelos (actualmente sem consenso) podem ser mais apropriados.

3) APRESENTAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEPTUAL DO IASC

476 Não constituindo uma norma internacional de contabilidade, a estrutura conceptual do *IASC* não derroga qualquer norma internacional de contabilidade específica; em caso de conflito prevalecem os requisitos destas uma vez que o desenvolvimento e revisão das mesmas, será orientado pela estrutura conceptual.

As finalidades da estrutura conceptual do *IASC* são:

- promover a harmonização, apoiar o desenvolvimento de normas nacionais e reduzir os tratamentos contabilísticos alternativos permitidos;
- apoiar quer a criação de futuras normas internacionais de contabilidade, quer a revisão de normas internacionais de contabilidade existentes;
- ajudar na aplicação das normas internacionais de contabilidade;
- servir os auditores na formação da sua opinião; e
- ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações contabilísticas.

Informar acerca das alterações no património e acerca dos resultados é da responsabilidade dos órgãos de gestão pelo que, em regra, o relato financeiro inclui as seguintes demonstrações contabilísticas:

- balanço;
- demonstração dos resultados;
- demonstração dos fluxos de fundos;
- demonstração dos fluxos de caixa;
- notas e outras demonstrações explicativas;
- quadros suplementares e informação sobre segmentos industriais e geográficos; e
- divulgações acerca dos efeitos das variações de preços.

A estrutura conceptual trata:

- do objectivo das demonstrações contabilísticas;

- L
co
- das características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações contabilísticas;
 - da definição, do reconhecimento e da mensuração dos elementos das demonstrações contabilísticas; e
 - dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

4) ENSAIO CRÍTICO

Na opinião de Braz Machado (1983: 41 e 51) «a função principal da contabilidade é a de acumular e comunicar informação essencial à compreensão das actividades das empresas... para desempenhar esta função... desenvolve-se adentro de um campo definido de conceitos e princípios...

- relevância;
- objectividade e verificabilidade; e
- quantificabilidade.»

Antes da estrutura conceptual o *IASC* apresentava uma missão reguladora que, através das normas internacionais de contabilidade, descrevia as práticas mais comuns utilizadas em países de tradição contabilística, sem uma adequada fundamentação conceptual; com aquelas normas pretendia-se reduzir as soluções alternativas existentes para a multiplicidade de temas a tratar.

Em países cujas normas contabilísticas dependem do poder central, a informação produzida não considera os objectivos profissionais e de gestão. Para o caso concreto de Portugal, pensamos que os objectivos do poder central poderiam ser atingidos em consonância com a estrutura conceptual desde que as divergências entre a aplicação desta e a aplicação das normas governamentais (designadamente as fiscais) fossem conciliáveis em sede própria.

A estrutura conceptual em análise objectiva a delimitação das demonstrações contabilísticas a incluir no relato económico-financeiro, a definição de entidade e a afectação da informação contabilística aos utilizadores supostamente mais interessados: os investidores e os credores; pretende, assim, melhorar a comparabilidade das demonstrações contabilísticas.

Para o *IASC*, a estrutura conceptual é um instrumento de normalização que pretende sistematizar as soluções alternativas para a prática contabilística; no caso de haver conflito entre a estrutura conceptual e uma norma internacional de contabilidade, os requisitos desta prevalecem em relação aquela.

Estas e outras razões levam alguns autores (José Laínez Gadea e Ana Pérez-Gruoso 1995: 1119) a admitir a estrutura conceptual como um guia de orientação para elaboração de normas internacionais de contabilidade e não como um modelo a seguir.

4.1) A QUESTÃO DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

478

O *IASC* considera que o desempenho (lucrabilidade e sua variação) é avaliado na demonstração dos resultados e nas notas adicionais; a posição financeira (recursos económicos, estrutura financeira, liquidez e solvência) é avaliada no balanço e nas notas adicionais; as alterações na posição financeira (capacidade de gerar e de utilizar dinheiro e equivalentes) são avaliadas numa demonstração separada⁴ e nas notas adicionais.

Em sentido diverso à posição assumida na estrutura conceptual do *IASC*, é nosso entendimento que as demonstrações contabilísticas incluídas no relato económico-financeiro, objectivam o estudo do desempenho das entidades, através da avaliação do comportamento de grandezas⁵ como os fluxos de caixa, os fluxos de fundos, os resultados, o património ou outras susceptíveis de valoração; aquela avaliação pode ser concretizada com base em valores absolutos ou relativos, individual ou colectivamente.

4.2) FLUXOS DE CAIXA: ALTERNATIVA AOS FLUXOS DE FUNDOS?

A demonstração dos fluxos de caixa é assumida como alternativa à demonstração dos fluxos de fundos, na apresentação das alterações na posição financeira, opinião que não partilhamos uma vez que consideramos que aquelas demonstrações permitem ler realidades distintas.

De facto, uma estrutura conceptual deve proporcionar informação diversa; as demonstrações, a dos fluxos de caixa e a dos fluxos de fundos, remetem-nos para grandezas diferentes.

4.3) O CONFRONTO DAS BASES: ACRÉSCIMO VS CAIXA

Os pressupostos contabilísticos fundamentais, são os que não necessitam de ser divulgados, uma vez que estão na base da preparação das demonstrações contabilísticas.

Tais pressupostos são os da continuidade e da especialização ou acréscimo.

4 A demonstração dos fluxos de caixa?

5 Estudam-se fenómenos como os fluxos de caixa, os fluxos de fundos, a formação dos resultados e a variação do património.

Em contabilidade na base do acréscimo, os proveitos são reconhecidos quando obtidos, os custos são reconhecidos quando incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, sendo incluídos nas demonstrações contabilísticas dos períodos a que respeitam; esta situação carrega o conceito de resultado líquido de subjectividade.

A este propósito Gay Saludas (1996: 643-644) refere que:

«... mejorar la cosmética contable, conduce a plantear-se una serie de cuestiones. Qué es el resultado contable? Cómo es posible que al hablar del mismo se den posturas tan antagónicas com relación a un determinado período? Cómo se comprende que donde una compañía presenta beneficios procedentes de su gestión, diga luego el auditor que han habido pérdidas?... Cuál será en el futuro el papel asignado al auditor: el de detective por mor de los fiascos financieros en que se hundan demasiadas compañías o el visionario prediciendo lo que va a suceder en adelante?»

e ainda que *«al referirnos a la cosmética contable... se extrae la cabal conclusión de que el resultado contable como no! es relativo»*.

Além da relatividade do resultado líquido, «... a importância do reconhecimento e mensuração de custos e de réditos é um passo fundamental na formulação de princípios contabilísticos» (Braz Machado 1983: 145)⁶.

Em contabilidade na base de caixa, o rédito é registado apenas quando o dinheiro é recebido, as despesas e os gastos são registados apenas quando o dinheiro é pago. A determinação do resultado líquido na base de caixa baseia-se no total dos réditos e no pagamento das despesas e gastos, sendo ignorado o princípio do balanceamento.

Na opinião de Láinez Gadea e Pérez-Grueso (1995: 1120), *«el IASC ha seleccionado, en calidad de estados financieros, aquella información cuyo contenido y naturaleza suelen ser requeridos generalmente por la mayoría de los organismos de regulación contable»*.

Como consequência, as demonstrações contabilísticas elaboradas na base de caixa não estão em conformidade com a generalidade dos princípios contabilísticos geralmente aceites e, portanto, a contabilidade na base de

⁶ Parece-nos importante reter a objectividade deste perito contabilista nas suas definições e classificação de réditos, ganhos, custos e perdas:

- réditos: significam a mensuração das alterações favoráveis nos recursos das empresas, decorrentes das suas actividades operacionais.
- ganhos: significam a mensuração das alterações favoráveis nos recursos da empresas, não decorrentes do processo reditual.
- custos: dividem-se em extintos ou não extintos; os extintos, quando beneficiam o processo reditual, são considerados gastos.
- perdas: referem-se aos custos extintos que não beneficiam o processo reditual.

caixa não é concordante com a teoria subjacente aos elementos das demonstrações contabilísticas.

Após o exposto, a questão acerca da consideração de uma base mista, derivada da base de caixa ou da base do acréscimo, assume maior legitimidade.

4.4) ASPECTOS OPERACIONAIS

480 Em Portugal, só muito recentemente na directriz contabilística n.º 18 "Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites"⁷ se assumiu um esboço de uma estrutura conceptual para a contabilidade, ao pronunciar-se sobre: os objectivos, as características qualitativas e os componentes das demonstrações contabilísticas; o reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações contabilísticas; e os conceitos de capital e de manutenção de capital.

A formulação e hierarquia das características qualitativas não resolveu adversidades entre relevância e fiabilidade, e custo e benefício; permanecem como restrições às características qualitativas, o conceito de "imagem fiel" e a oportunidade da informação. Será que se reservou esta tarefa, da determinação do equilíbrio, ao perito contabilista?

O critério de reconhecimento de um elemento nas demonstrações contabilísticas pode ser abstracto, pois associa incertezas entre os acontecimentos presentes, já conhecidos, e o fluir de benefícios económicos futuros.

Também a mensuração dos elementos é flexível, suscitando a adopção de bases mistas, elegendo o custo histórico como base padrão.

Porque o IASC não favorece, também, qualquer dos conceitos de manutenção do capital, manifesta-se uma estrutura conceptual que se quer aplicável a vários modelos contabilísticos.

Aliás, o excelente trabalho de investigação de Gabás Trigo (1991: 179), realça esta vantagem à estrutura conceptual em análise:

«Un alto nivel de generalidad en el modelo de marco conceptual del IASC permite adicionalmente potenciar su aplicabilidad a sistemas contables distintos... no analiza con detalle muchos conceptos, ni ofrece soluciones específicas a

⁷ É nesta directriz que se estabelece uma hierarquia na utilização dos princípios contabilísticos geralmente aceites: em primeiro os constantes do plano oficial de contabilidade; em segundo os constantes das directrizes contabilísticas; por último, os divulgados nas normas de contabilidade emitidas pelo IASC.

90

muchos temas concretos, por lo que al mismo tiempo que esta orientación permite una más amplia aplicabilidad, exige que cada país o sistema contable que pretenda diseñar su específico modelo de marco conceptual tenga que completar la estructura que propone el IASC, con su propio contenido de elementos característicos.»

BIBLIOGRAFIA

BRAZ MACHADO, José R. (1983): Contabilidade financeira; Associação Portuguesa de Contabilistas; Porto

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (1996): Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites; Directriz contabilística n.º 18; Jornal de Contabilidade n.º 239, Fevereiro de 1997

COSTA, J. Almeida e MELO, A. Sampaio e (1982): Dicionário da língua portuguesa, 5.ª edição; Porto Editora; Porto

482 GABÁS TRIGO, Francisco (1991): "El marco conceptual de la contabilidad financiera"; Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, n.º 17; Madrid

GAY SALUDAS, José M.ª (1996): "Reflexiones en torno a la relatividad del resultado contable"; em AAVV: VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad; Centro de Estudios Financieros e Departament de Comptabilitat, Universitat de Barcelona; Barcelona; pp 629-653

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (1989): Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras; tradução da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas inserida no Manual do Revisor Oficial de Contas; Lisboa

(1996): Presentation of financial statements; Exposure Draft E53; Proposed International Accounting Standard; London; pp 42

LAÍNEZ GADEA, José e PÉREZ-GRUESO, Ana (1995): "La utilidad del marco conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC"; Revista española de financiación y contabilidad, vol. XXIV, n.º 85, pp 1117-1146

RIBEIRO, Joaquim Ferreira (1986): Licções de teoria da contabilidade (geral); 2.º volume; Athena Editora; Porto

SILVA CRAVO, Domingos J. (1991): "Considerações em torno do paradigma da utilidade"; em AAVV: Actas das IV jornadas de contabilidade; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro; Aveiro; pp 303-322

TUA PEREDA, Jorge (1996): "Necesitamos un marco conceptual?"; comunicação apresentada nas VI Jornadas de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa; Lisboa

WEYGANDT, Jerry J. e KIESO, Donald E. (1992): Intermediate accounting, seventh edition; John Wiley & Sons; New York