



V ENCONTRO DE CONTABILIDADE DO TOCANTINS

autor: **Luís Lima Santos**

director da



Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas
Porto, Portugal

professor da



Universidade Fernando Pessoa
Porto, Portugal

Avenida da República, 1850 2.º sala 6 - 4430-194 Vila Nova de Gaia - PORTUGAL

☎ 351.02.3708912

E-mail: contas@esoterica.pt

Título: **Normalização contabilística internacional**

Resumo

Com a presente comunicação o autor apresenta uma abordagem dos aspectos mais relevantes no processo de normalização contabilística internacional, evidenciado os últimos 25 anos e o trabalho do *International Accounting Standards Committee (IASC)*.

Começa por caracterizar os modelos de normalização contabilística que integram o sistema contabilístico; quanto à harmonização contabilística na União Europeia (UE) merecem referências especiais, os instrumentos contabilísticos, a nova estratégia contabilística adoptada e a situação actual e as mudanças significativas em vários países membros da UE; é abordado o panorama contabilístico internacional no limiar do ano 2000, bem como os “actores principais” que nos próximos anos serão protagonistas do recém iniciado processo de “normalização contabilística mundial”.

Seguidamente, apresenta o *IASC*: são abordados o seu processo de formação, a sua estrutura interna, os seus objectivos, a indicação dos trabalhos desenvolvidos e em curso, o processo de elaboração das *International Accounting Standards (IAS)* e a participação na normalização contabilística internacional, com destaque para os casos de Portugal e Brasil.

É explicado processo de harmonização contabilística internacional, onde são apresentadas as organizações internacionais públicas e privadas com maior protagonismo na cena internacional; é, também, debatida a importância e aceitação das *IAS*, e o seu previsível futuro.

Continua com um ensaio sobre os desenvolvimentos recentes e perspectivas futuras na apresentação do desempenho empresarial; neste domínio, assume grande importância o conhecimento do relatório que divulga a posição do G4+1¹ intitulado “*Reporting financial performance: current developments and future directions*”, que divulga as opiniões do *Accounting Standards Board (ASB)*, do *Financial Reporting*

¹ *United States Financial Accounting Standards Board (FASB)*, *United Kingdom Accounting Standards Board (ASB)*, *Canadian Accounting Standards Board (CASB)*, *Australian Accounting Standards Board (AASB)* e *New Zealand Financial Reporting Standards Board (FRSB)*.

Standards Board (FRSB), do Financial Accounting Standards Board (FASB) e, obviamente, do IASC.

A comunicação termina com o levantamento de perspectivas futuras relativamente à apresentação dos componentes do desempenho empresarial e, naturalmente, com as conclusões.

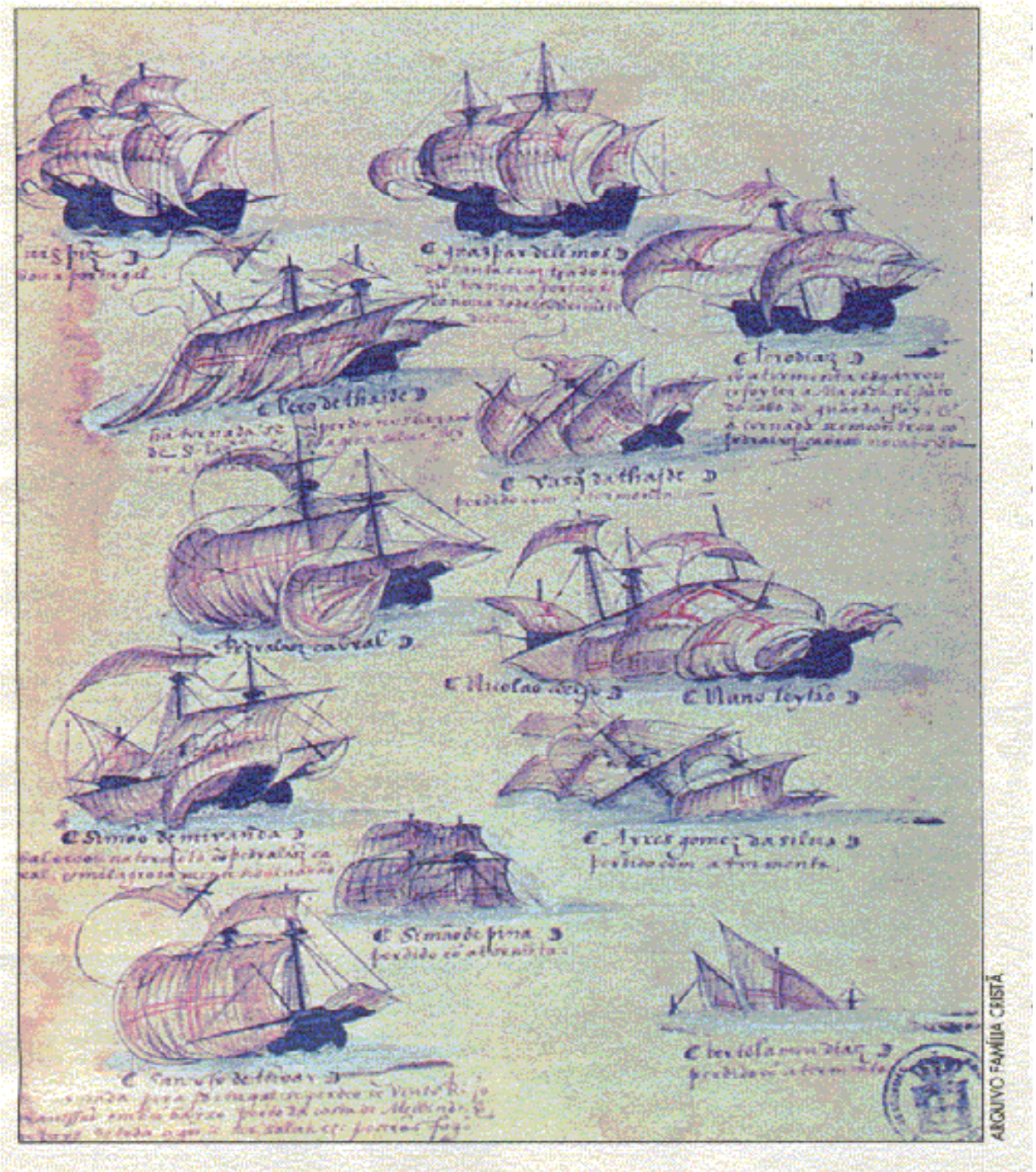
Índice

RESUMO	1
ÍNDICE	3
1) UMA VISITA AO BRASIL, HÁ 500 ANOS!	5
2) INTRODUÇÃO	7
3) AS ENVOLVENTES DO SISTEMA CONTABILÍSTICO	9
4) O <i>INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE</i>	14
4.1) Processo de formação	15
4.2) Estrutura interna	16
O Conselho	19
O Conselho Consultivo	19
O Grupo Consultivo	19
O Comité Executivo	19
Os Comités Orientadores	20
O Comité Permanente de Interpretações	20
O Grupo de Trabalho sobre Estratégia	20
4.3) Os objectivos	21
4.4) As publicações	22
<i>International Accounting Standards</i>	23
<i>IASC Insight</i>	23
<i>IASC Update</i>	23
<i>News from the SIC</i>	23
<i>IASC's Annual Review</i>	23
4.5) O processo de elaboração das <i>IAS</i>	25
4.6) Participação na normalização contabilística internacional	25
O caso de Portugal	26
O caso do Brasil	32
5) A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO LIMIAR DO ANO 2000	33
5.1) As organizações internacionais públicas	33
Organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial	34
Organizações com competência para emitir normas de âmbito regional	34
Organizações com competência para emitir recomendações de âmbito mundial	34
5.2) As organizações internacionais privadas	34

Organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial	34
Organizações com competência para emitir recomendações de âmbito regional	35
Organizações com forte influência contabilística de âmbito mundial	35
5.3) A adopção das IAS por empresas multinacionais	35
5.4) O cenário no novo milénio	36
6) O ACTUAL MODELO DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	38
7) PROPOSTA DE MEDIDAS SIMPLES DO DESEMPENHO	40
8) G4+1: DESENVOLVIMENTOS RECENTES	41
8.1) <i>Accounting Standards Board</i>	41
8.2) <i>Financial Reporting Standards Board</i>	42
8.3) <i>Financial Accounting Standards Board</i>	42
8.4) <i>International Accounting Standards Committee</i>	42
8.5) Apreciação comparativa	42
Principais parecenças	43
Principais diferenças	43
9) G4+1: PERSPECTIVAS FUTURAS	44
9.1) Questões à procura de resposta	44
9.2) Quais os componentes do desempenho a ser apresentados?	45
10) CONCLUSÕES	48
ÍNDICE DE ANEXOS	51
ANEXO I	52
ANEXO II	53
ANEXO III	54
ANEXO IV	55
ANEXO V	56
ANEXO VI	57
ANEXO VII	58
BIBLIOGRAFIA	59

1) Uma visita ao Brasil, há 500 anos!²

«Uma expedição à Índia que tinha por objectivo o estabelecimento de acordos comerciais que desviassem as especiarias para a rota do Cabo, envolvia um exercício de hábil diplomacia e o enfrentar de uma viagem longa recheada de perigos.



5

Fonte: Paula Ramos [1999; p. 26].

² Texto elaborado com base no artigo de Paula Ramos, publicado na Revista Família Cristã de Agosto de 1999.

A documentação da época, tal como a carta de El Rei D. Manuel aos Reis Católicos, a carta de Pêro Vaz de Caminha, o relato do piloto anónimo, bem como o legado de João de Barros, apontam para o início da viagem para uma segunda-feira, 9 de Março de 1500. No dia anterior uma sumptuosa missa em Santa Maria de Belém, na presença do monarca e das mais importantes personagens da Corte, tornara-se no símbolo da importância da expedição.

Deixaram o Tejo e orientaram a sua viagem para Sudoeste rumo às Canárias. Em 5 dias a uma velocidade de 5,8 nós, percorreram 7.000 milhas; no Sábado, 14 de Março, avistaram a Grã-Canária; o itinerário indicava Cabo Verde como a próxima paragem. A uma velocidade de 4 nós percorreram, durante uma semana, 800 milhas, chegando a São Nicolau no Domingo, 22 de Março. Atingiram depois o canal que divide a Ilha de Santiago e a Ilha do Fogo. A nau de Vasco de Ataíde, apesar de não haver nenhuma tempestade, perdeu-se e nunca mais voltou a aparecer: “comeu-a o mar”, como Caminha escreveu... durante dois dias a frota tentou localizar a nau, mas em vão, pelo que Cabral decidiu, tal como Vasco da Gama tinha aconselhado, prosseguir viagem.

6

A 21 de Abril, numa Terça-feira, ao Ocidente do Atlântico meridional, avistaram os primeiros sinais de terra; no dia seguinte, a frota atinge a foz do Rio Cahi. Perto havia uma elevação a que Cabral deu o nome de Monte Pascual e à terra a designação de Vera Cruz.

A 23 de Abril, Nicolau Coelho é mandado a terra, mas não desembarca. No outro dia, numa Sexta-feira, a frota muda de local indo fundear 10 léguas mais a Norte, e as embarcações mais pequenas ficaram numa baía a que Cabral deu o nome de Porto Seguro; começaram então a estabelecer-se boas relações com os Índios que habitavam a região.

No dia 26 de Abril era Domingo de Pascoela. Celebra-se então a primeira missa junto de uma pequena cruz que Cabral mandou construir. O ofício esteve a cargo de Frei Henrique de Coimbra, e teve a assistência de muitos Indígenas. A terra de Vera Cruz passaria a ser chamada, a partir de 1501 e por ordem de D. Manuel, de Terra de Santa Cruz. Só em 1503 foi baptizada definitivamente com o nome de Brasil.

Após o reconhecimento da terra, o Comandante decidiu enviar para o Reino notícias sobre o feito. Desta forma chegaram até nós a Carta do Castelhana Mestre João e a famosa Carta de Pêro Vaz de Caminha. O documento de Caminha imortalizou o Brasil, esse local desconhecido, exótico, abençoado pela natureza e povoado de homens curiosos.»

2) Introdução

Tradicionalmente, a informação contabilística é utilizada como suporte da prestação de contas ao Estado com a finalidade da tributação (ou não tributação); esta dependência serviu de propulsão ao desenvolvimento de procedimentos e normas que, de uma forma geral, emprestaram à contabilidade a complexidade própria de uma ciência.

No entanto, a complexidade dos negócios e das relações entre entidades económicas de diversas regiões (continentes) atribuíram à contabilidade uma dimensão mundial, relegando para plano secundário a sua utilidade no contexto nacional ou mesmo local.

De facto, na actualidade a contabilidade serve de uma forma clara para informar os investidores no mercado de capitais, acerca do desempenho das entidades económicas; as regras são, de uma forma crescente, ditadas pelos organismos com protagonismo nas bolsas de valores e nas associações de profissionais de contabilidade, relegando-se o papel do Estado para a tributação, por via da supressão dos efeitos resultantes das divergências entre as regras fiscais e as regras contabilísticas.

Também a internacionalização das entidades económicas com a conseqüente apresentação de informação contabilística consolidada e potenciou a alteração de procedimentos e normas contabilísticas e a criação de outras normas visando informar acerca de um conjunto de entidades como se de uma única entidade se tratasse; o mundo é visto como uma “aldeia global”, onde as diferenças entre a

cultura, a economia, a fiscalidade, o idioma, a moeda e a profissão contabilística deixam de ser entraves e passam a ser meros componentes de um sistema.

Existem estudos [Jorge Tua Pereda, 1996, p. 5-8] que dividem a evolução da regulamentação contabilística em três etapas: a empírica (em que as regras eram resultado da experiência), a lógica (em que as regras fluíam de um raciocínio lógico-dedutivo) e a teleológica (em que os objectivos e as características qualitativas da informação contabilística passam a ser determinados em função das necessidades dos utilizadores).

É neste sentido que a percepção dos conflitos de interesses entre os diferentes utilizadores da informação contabilística, promove a essencialidade do utilizador [Domingos Cravo, 1991, p. 311] na configuração de um modelo contabilístico, ou seja, na definição de uma estrutura conceptual para a contabilidade e permite reconhecer a volatilidade [Luís Lima Santos, 1998, p. 247-248] da importância atribuída à informação contabilística, em função das vantagens percebidas:

«a informação será mais, ou menos, importante na medida em que os utilizadores lhes percebam, ou não, vantagens:

- os administradores, directores ou gerentes precisam de ajuda tomada de decisões económico-financeiras;
- os investidores procuram concluir acerca da capacidade de determinado negócio gerar dinheiro;
- o governo espera que uma tributação adequada resulte em receitas fiscais;
- os credores procuram respostas na análise do risco dos seus créditos;
- os clientes visam garantir a continuidade dos fornecimentos de bens e serviços;
- os colaboradores gostam de sentir segurança;
- os estudiosos buscam a compreensão e explicação dos fenómenos no mundo dos negócios; e
- em geral, procuram-se soluções para a sistematização do sucesso.

É um facto inegável que vivemos a reformulação da “contabilidade” em função dos interesses dos grandes grupos económicos com influência nos organismos de normalização contabilística; por outro lado, a complexidade das normas obriga à formação contínua dos profissionais de contabilidade o que, nem sempre, se revela

positivo³ pois a oportunidade de apresentar a informação pode subtrair a qualidade informativa da mesma.

Entretanto, a própria revolução das tecnologias da informação merece reflexão uma vez que a contabilidade assegura o objectivo principal de informar, devendo fazê-lo sustentada nas novas tecnologias; se a base de *inputs* é invariável⁴, já os *outputs* devem variar em função das necessidades dos utilizadores da informação.

Sem esgotar as abordagens de análise do desempenho das entidades, será importante sobrelevar a questão social (nomeadamente a decorrente dos danos ambientais) e a questão do ensino da contabilidade em função de normas, sem um componente teórico adequado e com a conseqüente falta de criatividade, tão importante para o desenvolvimento sustentado de uma ciência.

Para acautelar eventuais confusões é conveniente acentuar o nosso entendimento de que demonstrações financeiras é uma expressão inadequada que se dá para referir as demonstrações contabilísticas, em virtude da tradução do termo “*financial statements*” do idioma inglês; assim, expressões como “*financial performance*” serão pronunciadas, simplesmente, por “desempenho”.

9

3) As envolventes do sistema contabilístico

A normalização da contabilidade em função dos interesses dos grandes grupos económicos, com influência nos organismos internacionais de normalização contabilística, esbarra na diversidade de destinatários, potenciais utilizadores da informação contabilística.

É difícil entender este paradoxo, no entanto, se pensarmos que a contabilidade tem vindo a assumir importância crescente, a sua importância na actualidade é função das vantagens que os utilizadores (e são diversos) percebem naquela informação.

A contabilidade passou do contexto local (sectorial ou geográfico), para o contexto nacional, depois para o contexto regional (continental) e actualmente situa-se no

³ Pelo menos de forma imediata.

⁴ Uma vez que deverá conter informação sobre todos os factos susceptíveis de registo contabilístico.

contexto mundial; durante o processo de mudança, tem-se verificado forte influência jurídico-fiscal na contabilidade; actualmente essa influência⁵ é partilhada com as Bolsas de Valores.

Na opinião de alguns especialistas [Octávio Gastambide Fernandes, 1997, p. 19] existe apenas um sistema contabilístico, cujos dados suporte servem vários subsistemas informativos, em função do utilizador; esta dependência em relação às necessidades do utilizador manifesta as características de um sistema contabilístico multidimensional [Armandino Rocha, 1999, p. 6] em que o poder informativo vai para além da dicotomia “débito” e “crédito”.

Como sistema que é, em interacção com outros sistemas e sub-sistemas, a contabilidade não deve ser considerada como uma simples soma das partes, mas como um todo organizado e complexo, resultado da combinação das partes; de facto, o paralelismo ideológico entre a contabilidade e os outros ramos do conhecimento serve de auxílio na procura de princípios que permitam a compreensão dos fenómenos no mundo dos negócios e o assegurar do equilíbrio das entidades económicas.

10

Esta visão holística da contabilidade, mais funcional relativamente à tradicional, permite a apreensão dos sub-sistemas envolventes do sistema contabilístico, que dividimos em dois grandes grupos (e representamos na página seguinte):

- os sub-sistemas envolventes de interacção geral (o político, o económico, o jurídico, o sócio-cultural); e
- os sub-sistemas envolventes de interacção específica (o ensino da contabilidade, a regulamentação da profissão de perito contabilista, a fiscalidade e os utilizadores da informação contabilística).

⁵ Aquelas influências originam bruscas modificações na cultura profissional do contabilista; constituem prova, em Portugal e no Brasil, o surgimento e incremento dos mestrados em contabilidade e a necessidade de doutoramentos na mesma área, o que é prática comum em vários países.

ENVOLVENTES DOS SISTEMAS CONTABILÍSTICOS



11

Fonte: ALVES, Leopoldo de Assunção [1999; p. 7].

Sendo a contabilidade um sistema aberto em relação de interdependência com o seu ambiente interno e externo, o seu desenvolvimento sustentado é reflexo de ajustamentos às pressões, exigências e contingências daquele ambiente.

Para melhor se compreender os sub-sistemas envoltórios do sistema contábilístico torna-se necessário estabelecer linhas de orientação daqueles sub-sistemas contábilísticos [Leopoldo de Assunção Alves, 1999, p. 8-9]:

- A linha de orientação pública⁶, em que a contabilidade é regulada por diplomas legais, sendo um instrumento estatal de política fiscal e regulação económica; há, portanto, uma grande influência da fiscalidade que promove a regulamentação do “resultado contábilístico” reduzindo ao mínimo as diferenças entre este e o “resultado fiscal”. É uma contabilidade vocacionada para

proporcionar informação aos utilizadores internos pelo que, a fiscalização tributária resulta no maior esforço de controlo; este tipo de orientação tem tradição em países como a Alemanha, o Japão, a França, a Espanha e Portugal.

- A linha de orientação privada⁷, em que a contabilidade é regulada por normas emanadas por organizações de profissionais o que, por si só, justifica uma profissão de perito contabilista forte e a utilização da informação contabilística como instrumento empresarial; é reduzida a influência da fiscalidade, razão pela qual existe acentuada diferença entre o “resultado contabilístico” e o “resultado fiscal”. É uma contabilidade vocacionada para proporcionar informação aos utilizadores em geral e aos investidores em especial, razão pela qual o controlo das contas é feito por via de auditorias independentes; este tipo de orientação tem tradição em países como o Reino Unido, a Holanda, os Estados Unidos, o Canadá e a Austrália.

É possível, então, inferir que a nível de instrumentos normativos, a linha de orientação pública adopta, sob a forma de documento legal, os planos de contas, as regras e os documentos de prestação de contas; em sentido diverso, a linha de orientação privada adopta, sob recomendação profissional, numerosas normas de contabilidade detalhadas e documentos de prestação de contas orientados para os investidores; naturalmente, a linha de orientação mista permite a coexistência das características comuns às linhas de orientação, em proporções diversas.

12

ver página seguinte

⁶ Ou jurídico-fiscal.

⁷ Ou económico-financeira.

A - NORMALIZAÇÃO PÚBLICA (JURÍDICA)	B - NORMALIZAÇÃO PRIVADA (ECONÓMICA)
<ul style="list-style-type: none"> • Regulamentação contabilística na dependência de instituições governamentais ou para governamentais • Modelos de aplicação <ul style="list-style-type: none"> - Orientação macroeconómica - Forte envolvimento do sistema jurídico e fiscal - Legislação societária complexa - Ênfase nos aspectos formais • Instrumentos normativos <ul style="list-style-type: none"> - Leis, Decretos Leis, Regulamentos - Planos de contas ou regras legais - Documentos de Prestação de Contas (Contas Legais) - Obrigatoriedade legal • Estatal - Política - Nacionalista • Rígida - conservadora - resistente à inovação • Típica de economias "protegidas" (desenvolvidas ou não) • Profissão contabilística orientada pelo Estado • Países de aplicação <ul style="list-style-type: none"> - Forte - (Alemanha, Japão, Itália) - Moderado - (França, Bélgica, Espanha, Portugal) 	<ul style="list-style-type: none"> • Regulamentação contabilística na dependência de instituições civis (profissionais e outras) • Modelos de aplicação <ul style="list-style-type: none"> - Orientação micro económica - Flexibilidade do sistema jurídico - Legislação mercantil precisa e pouco analítica - Ênfase nos aspectos substanciais • Instrumentos normativos <ul style="list-style-type: none"> - Normas de contabilidade numerosas e analíticas - Influência dominante da profissão contabilística - Relato Financeiro direccionado para investidores - Recomendada Profissionalmente • Civilista - técnica - internacionalista • Flexível - liberal - receptiva à inovação • Típica de economias desenvolvidas, "não protegidas" • Profissão contabilística auto regulamentada • Países de Aplicação <ul style="list-style-type: none"> - Forte - (Canadá, Nova Zelândia, Austrália, U.K., Irlanda) - Moderado - (U.S.A.) <p>C - NORMALIZAÇÃO MISTA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coexistência (em proporções diversas) das características comuns às duas anteriores

Fonte: ALVES, Leopoldo de Assunção [1999; p. 10-11].

13

No entanto, a normalização contabilística apresenta amplitudes muito para além da dimensão nacional: a regional e a mundial; neste final de século assiste-se ao confronto das *IAS*⁸ com os *US GAAP*⁹ e à normalização contabilística partindo das contas consolidadas para as contas individuais [Leopoldo de Assunção Alves, 1999, p. 53-60].

Como refere Carlos Baptista da Costa¹⁰, a globalização da economia tem influências fortíssimas a nível de contabilidade: as grandes empresas internacionais (*global players*) pretendem cotar suas acções nas principais bolsas mundiais, onde se destaca a de *New York*, tarefa que se tem mostrado difícil devido à forte oposição do *FASB* que considera os *US GAAP* são tecnicamente mais avançados que as *IAS*.

⁸ *International Accounting Standards.*

⁹ *United States Generally Accepted Accounting Principles.*

¹⁰ [1999; p. 3-4].

Por um lado, temos a União Europeia (UE) a apoiar o trabalho do *IASC*¹¹ (alguns países¹² têm, inclusive, autorizado as suas empresas com acções cotadas em bolsa a preparar e apresentar contas consolidadas de acordo com as *IAS*) e o *IOSCO*¹³ a propor ao *IASC* a preparação de um conjunto básico de normas contabilísticas internacionais por forma a «viabilizar as ofertas públicas internacionais e a cotação transfronteiriça de emitentes multinacionais»¹⁴.

Por outro lado, se o apoio da UE parece indiferente, a aproximação entre o *IOSCO* e o *IASC* não é bem vista pela *SEC*¹⁵, organismo que controla as actividades bolsistas nos Estados Unidos da América, por dois motivos que parecem evidentes:

- a *SEC* defende que os *US GAAP* são realmente mais adequados; e
- a perda de importância do *FASB*, em favor do *IASC*, se o *IOSCO* aceitar as *IAS*.

Esta situação levou à criação de um novo organismo normalizador designado **G4+1**, criado, exclusivamente, por organismos de países anglo-saxónicos: Estados Unidos da América, Reino Unido, Canadá, Austrália e Nova Zelândia.

14

Qualquer que seja a solução encontrada - em função do(s) organismo(s) normalizador(es) - as empresas afectadas pelo processo de normalização não se resumem às que têm acções cotadas; é, pois, um problema que vai influenciar a vida das empresas qualquer que seja a sua dimensão.

4) O *International Accounting Standards Committee*

Este capítulo¹⁶ assenta no estudo do processo de formação do *IASC*, na apreciação da sua actual estrutura, na apresentação dos seus objectivos e das suas publicações; é abordada, também, a sua participação na normalização contabilística internacional.

¹¹ *International Accounting Standards Committee*.

¹² Tais como a Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a França e a Itália.

¹³ *International Organisation of Securities Commissions*.

¹⁴ Comunicado final da XXIV Conferência Anual da *IOSCO*; Lisboa, 23 a 28 de Maio de 1999.

¹⁵ *Securities and Exchange Commission*.

¹⁶ Que tem como base um estudo de Jorge Reis Simões [1999; p. 8-13].

4.1) Processo de formação

Em 29 de Junho de 1998 o *IASC* comemorou 25 anos de existência. O seu processo de formação é longo e pode ser resumido com base em alguns acontecimentos aos quais reputamos maior importância e que enunciamos de seguida¹⁷:

- (1959; reunião anual do *AICPA*, S. Francisco, Estados Unidos da América) intervenção de *Jacob Kraayenhof* (presidente do *NIVRA*¹⁸) referindo a necessidade de utilizar normas internacionais de contabilidade;
- (1966; conferência anual do *CICA*¹⁹, Regina, Canadá) proposta de *Henry Benson* (presidente do *ICAEW*²⁰) aos presidentes do *AICPA* e do *CICA*, no sentido de constituir um grupo de estudo dos problemas que se colocavam à contabilidade e aos contabilistas;
- (1966; reunião da Comissão Executiva do *AICPA*, Boston, Estados Unidos da América) participação de *Henry Benson* na formalização da criação do *AISG*²¹, cuja primeira reunião veio a decorrer em Fevereiro do ano seguinte;
- (1972; X Congresso Internacional de Contabilistas, Sydney, Austrália) proposta conjunta do presidente do *ICAS*²² e dos representantes do *AICPA*, *CICA* e *ICAEW*, no sentido de criar um organismo internacional, com o objectivo de emitir normas de contabilidade com utilização internacional;
- (1972; reunião, Londres, Inglaterra) formulação de convite a organismos de mais seis países: Alemanha, Austrália, França, Holanda, Japão e México;
- (1973; reunião, Londres, Inglaterra) elaboração dos textos do acordo de constituição do *IASC* e dos seus estatutos; e
- (1973; Londres, Inglaterra) dia 28 de Junho de 1973 teve lugar a reunião inaugural do *IASC*; no entanto, a data de 29 de Junho de 1973 é considerada a da sua fundação; neste dia teve lugar a primeira reunião do Conselho, tendo sido assinados o acordo de constituição e os estatutos e sido eleito o primeiro presidente, *Henry Benson*²³.

¹⁷ Jorge Reis Simões [1999; 8].

¹⁸ *Nederlands Instituut van RegisterAccountants*.

¹⁹ *The Canadian Institute of Chartered Accountants*.

²⁰ *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.

²¹ *The Accountants International Study Group*.

²² *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.

²³ O actual presidente, em representação da *Nordic Federation of Public Accountants*, é *Stig Enevoldsen*, da "Deloitte & Touche - Copenhagen".

A título informativo, apresentamos o seguinte quadro que ilustra de forma ordenada, os países e organizações fundadores do IASC:

países	organizações
Alemanha	<i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland</i>
Austrália	<i>The Institute of Chartered Accountants in Australia</i>
Canadá	<i>The Canadian Institute of Chartered Accountants</i> <i>General Accountant's Association of Canada</i> <i>The Society of Management Accountants of Canada</i>
Estados Unidos da América	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
França	<i>L'Orde des Experts Comptables et des Comptables Agréés</i>
Holanda	<i>Nederlands Instituut van Registeraccountants</i>
Japão	<i>The Japanese Institute of Certified Public Accountants</i>
México	<i>Instituto Mexicano de Contadores Públicos</i>
Reino Unido e Irlanda	<i>The Institute of Chartered Accountants in England and Wales</i> <i>The Institute of Chartered Accountants of Scotland</i> <i>The Institute of Chartered Accountants in Ireland</i> <i>The Association of Certified Accountants</i> <i>The Institute of Cost and Management Accountants</i> <i>The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>

Fonte: SIMÕES, Jorge Reis [1999; p. 12].

Para uma análise detalhada da história e acontecimentos mais importantes na vida do IASC, apresentamos, no anexo I, a cronologia deste organismo internacional, desde a data da sua fundação até à actualidade.

4.2) Estrutura interna

O IASC é constituído por diversas organizações nacionais de contabilistas e auditores e por outras organizações com interesses na contabilidade e que fazem

parte da *IFAC*²⁴, como decorre do acordo celebrado entre estes dois organismos, desde 1983.

Em Portugal, a organização que primeiro representou os peritos contabilistas no *IASC*, foi a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC), que integrou a *IFAC* desde a sua fundação, por ocasião do XI Congresso Internacional de Contabilistas realizado em Munique, Alemanha, em Outubro de 1977. Juntou-se-lhe, entretanto, a Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas (APPC)²⁵ e, actualmente, é a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas a única organização portuguesa presente naqueles dois organismos internacionais.

Todos os países da UE estão representados no *IASC*; juntamente com a Espanha, a Finlândia, a Holanda e o Luxemburgo, Portugal é representado, apenas, por uma organização; todos os restantes países, com a excepção do Reino Unido que é representado por cinco organizações, estão representados por duas organizações cada.

O Brasil está representado no *IASC* por duas organizações que são membros da *IFAC*: o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As normas do IBRACON são, inclusive, muito semelhantes às *IAS*, razão pela qual o Brasil não adopta directamente as normas do *IASC*.

Para atingir os seus objectivos o *IASC* dispõe, além do Secretário Geral e de um conjunto de técnicos de reputada qualificação e prestígio, dos seguintes órgãos:

- Conselho (*Board*);
- Conselho Consultivo (*Advisory Council*);
- Grupo Consultivo (*Consultative Group*);
- Comité Executivo (*Executive Committee*);
- Comités Orientadores (*Steering Committees*);

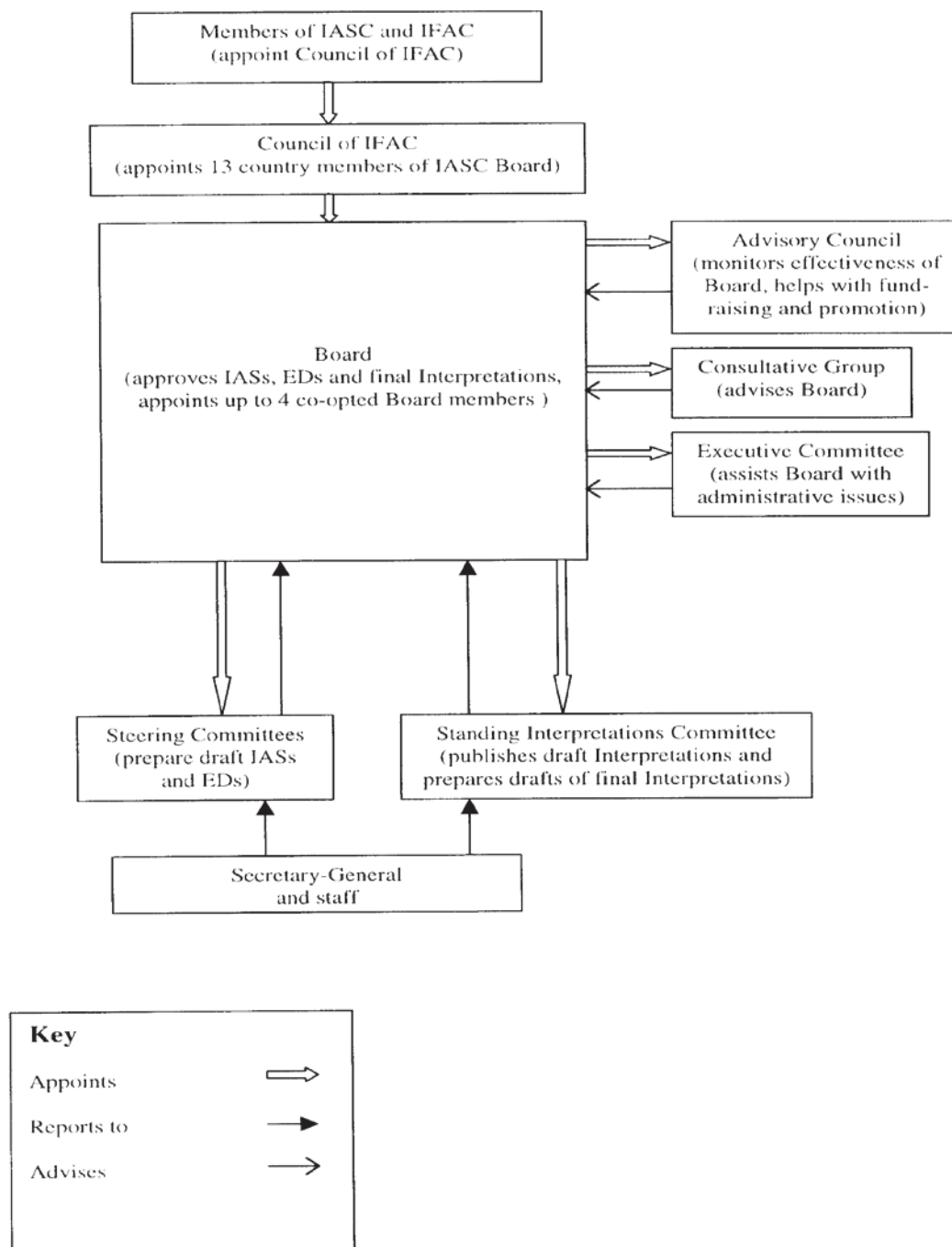
- Comité Permanente de Interpretações (*Standing Interpretations Committee*); e

²⁴ *International Federation of Accountants*, com sede oficial em Genebra, na Suíça, e sede operacional em Nova Iorque, nos Estados Unidos da América.

- Grupo de Trabalho sobre Estratégia (*Strategy Working Party*).

Após a relação dos órgãos, propomos um olhar atento sobre a actual estrutura do IASC, e as relações entre os órgãos:

Figure 1 - IASC – Current Structure



²⁵ Na altura designada Associação Portuguesa de Contabilistas (APC).

O Conselho

O Conselho é o órgão, que tem reunido trimestralmente, com a responsabilidade de conduzir as actividades do *IASC*, intervindo em todas as fases decisivas da elaboração das normas, inclusive, a sua aprovação para publicação; é constituído por 13 países²⁶ nomeados pelo Conselho da *IFAC* e por até 4 organizações com interesse no *financial report*; é dirigido por um presidente, actualmente, *Stig Enevoldsen*.

O Conselho Consultivo

Criado em 1995, para reunir pelo menos uma vez por ano, o Conselho Consultivo constitui um suporte de alta categoria técnica para aconselhamento do Conselho; é constituído por 10 membros notáveis, nomeados pelo Conselho, oriundos da profissão de Perito Contabilista, das actividades empresariais e de outros utilizadores das demonstrações contabilísticas; tem um papel fundamental, reflectido na promoção da aceitação do trabalho realizado e na procura de financiamentos com o objectivo de manter a independência do *IASC*.

19

O Grupo Consultivo

Criado em 1981, com reuniões periódicas, o Grupo Consultivo é o órgão que discute com o Conselho os aspectos técnicos relacionados com os trabalhos realizados, no sentido de acrescentar credibilidade às *IAS* e potenciando a sua aceitação; é constituído²⁷ por representantes de organizações internacionais de preparadores e utilizadores das demonstrações contabilísticas, bolsas de valores e autoridades supervisoras dos mercados de valores mobiliários.

O Comité Executivo

Nomeado pelo conselho, o Comité Executivo trata de aspectos administrativos; para além de outros elementos, este órgão inclui o presidente, os vice-presidentes e o secretário-geral do Conselho.

²⁶ Ou conjuntos de países.

²⁷ Além de representantes ou observadores de entidades ligadas ao desenvolvimento, organismos normalizadores e organizações intergovernamentais, como o Banco Mundial, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e Comissão Europeia.

Os Comités Orientadores

Não fazendo parte da estrutura organizativa, os Comités Orientadores são nomeados pelo Conselho, e dirigidos por um seu representante, sempre que a “agenda técnica” envolva temas a ser eventualmente tratados numa norma, já existente ou a preparar; desenvolvem, portanto, trabalhos tendentes ao progressivo ajustamento de um texto base²⁸ até que o mesmo seja aprovado como norma; normalmente, é constituído por representantes de pelo menos 3 países e representantes de outras organizações presentes no Conselho ou no Grupo Consultivo, ou especialistas em determinados domínios técnicos.

O Comité Permanente de Interpretações

Criado em 1997, reúne quatro vezes por ano, o Comité Permanente de Interpretações é o órgão cujo objectivo é garantir a rigorosa aplicação das IAS e a comparabilidade internacional das demonstrações contabilísticas em cuja preparação aquelas foram utilizadas; emite interpretações relativas a aspectos das normas susceptíveis de diferentes aplicações; actualmente é constituído²⁹ por 16 membros, dos quais um é o presidente, dois servem de ligação ao Conselho e três são observadores (dois da IOSCO e um da Comissão Europeia).

20

O Grupo de Trabalho sobre Estratégia

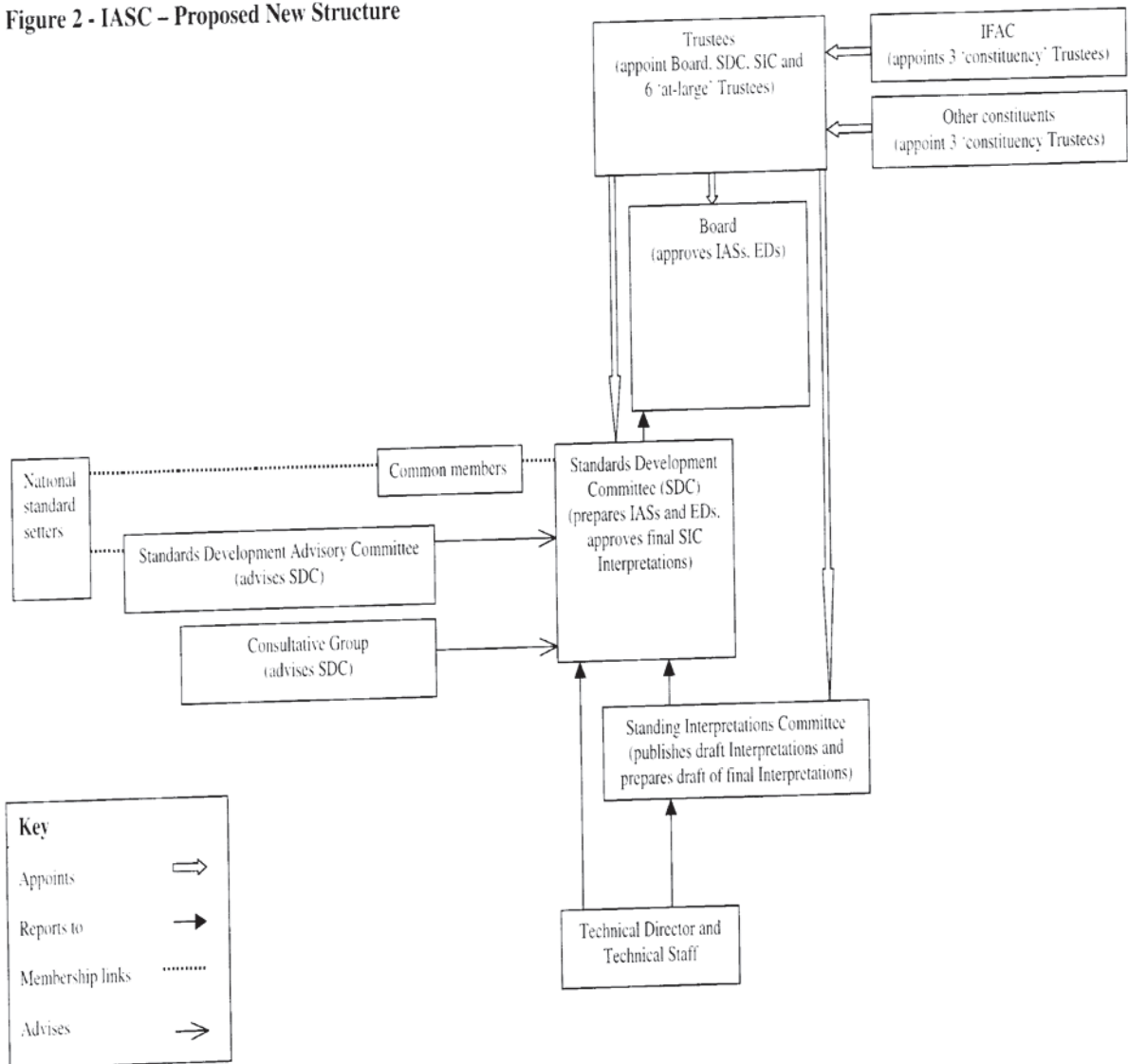
Criado em 1997, o Grupo de Trabalho sobre Estratégia é o órgão cujo objectivo é encontrar respostas para as grandes questões, uma relativa aos objectivos do IASC e outra relativa à melhor estrutura para alcançar aqueles objectivos, que surge após o cumprimento da preparação de um conjunto de IAS que, da sua adequada aplicação, permitirão o acesso das empresas à generalidade das bolsas de valores sem necessidade de preparar novas demonstrações contabilísticas; é constituído por 13 membros, e dirigido por um presidente (fazem parte deste grupo os presidentes do IASC e da IFAC).

²⁸ Em regra, existem dois documentos prévios à norma: o projecto de declaração de princípios (*draft statement of principles*) e o projecto de norma (*exposure draft*). qualquer destes documentos é objecto de divulgação para efeitos de recolha de comentários, sendo os projectos de declaração de princípios da responsabilidade dos Comités Orientadores e os projectos de normas da responsabilidade do Conselho.

²⁹ Ver no anexo II, a lista dos membros do *Standing Interpretations Committee (SIC)*.

Após a análise dos órgãos da actual estrutura do IASC, apresentamos a estrutura proposta pelo Grupo de Trabalho sobre Estratégia que considera, também, novas relações entre os órgãos:

Figure 2 - IASC – Proposed New Structure



Fonte: STRATEGY WORKING PARTY [1998; p. 19].

4.3) Os objectivos

Em conformidade com o consagrado nos seus estatutos, cuja última revisão foi aprovada em 11 de Outubro de 1992, os objectivos do IASC são:

- preparar e publicar, no interesse público, normas de contabilidade a serem seguidas na apresentação das demonstrações contabilísticas;

- promover a aceitação e observância internacionais daquelas normas; e
- de uma forma geral, trabalhar para a melhoria da harmonização das normas, regulamentos e procedimentos contabilísticos relacionados com preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas.

Por outro lado, existe um compromisso dos seus membros, expresso na *IAS n.º 1* revista em 1997, em apoiar os objectivos do *IASC*:

- publicando as *IAS* nos respectivos países;
- assegurando que as demonstrações contabilísticas sejam apresentadas em conformidade com as *IAS* e com as *Interpretations* do *SIC*, em todos os aspectos, e que divulguem tal facto;
- persuadindo os governos, as entidades emissoras de normas e as autoridades que controlam os mercados de valores mobiliários de que as demonstrações contabilísticas devem estar de acordo com as *IAS*, em todos os aspectos; e
- procurando assegurar a aceitação e observância das *IAS*.

22

4.4) As publicações

Assume extrema importância, para o *IASC*, a ampla divulgação das *IAS* e de outros assuntos relacionados; as várias publicações são editadas, entre outros idiomas, em inglês, francês, alemão e espanhol.

Após consulta do site do *IASC* na internet³⁰ julgamos de interesse destacar as seguintes publicações:

- *International Accounting Standards*;
- *IASC Insight*;
- *IASC Update*;
- *News from the SIC*; e
- *IASC's Annual Review*.

³⁰ [<http://www.iasc.org.uk>]; ver o Anexo III.

International Accounting Standards

Trata-se de um volume compacto, também disponível em *CD-ROM*, em edição anual referenciada a Janeiro de cada ano, contendo todas as normas publicadas e outros documentos fundamentais.

IASC Insight

Trata-se de uma *newsletter*, em edição trimestral (referenciada a Março, Junho, Outubro e Dezembro de cada ano); é portanto uma revista com notícias acerca do *IASC*.

IASC Update

Trata-se de uma revista, com edições relativas às reuniões do Conselho, em que são sumariadas as decisões de cada reunião daquele órgão.

News from the SIC

Trata-se de uma outra *newsletter*, com edições relativas às reuniões do Comité Permanente de Interpretações, em que são sumariadas as decisões de cada reunião daquele órgão.

IASC's Annual Review

É a publicação, com edição anual, em que são narradas as actividades anuais e os projectos em curso; os quadros³¹ apresentados permitem-nos uma ideia acerca dos projectos recentemente concluídos e dos projectos ainda em curso.

ver página seguinte

³¹ Ver, também, anexo IV.

RECENTLY COMPLETED PROJECTS
Click on the project title below for a summary:

Discontinuing Operations Completed - IAS 35 was published June 1998

Employee Benefits Completed - IAS 19 was published February 1998

Events After the Balance Sheet Date Completed - IAS 10 was published May 1999

Financial Instruments: Recognition and Measurement Completed - IAS 39 was approved December 1998.

Impairment of Assets Completed - IAS 36 was published June 1998

Fonte: [http://www.iasc.org.uk/frame/cen3_1.htm]

ACTIVE PROJECTS

Click on the project title below for a summary:

Agriculture

Business Combinations

Disclosure by Banks and Similar Financial Institutions

Discounting

Electronic Financial Reporting (exploratory staff research project)

Emerging Markets (formerly Developing Countries and Economies in Transition)

Extractive Industries

Financial Instruments Comprehensive Project (International Joint Working Group)

Insurance

Investment Property

Pension Plan Assets

Reporting Financial Performance

Transition Requirements

Fonte: [http://www.iasc.org.uk/frame/cen3_1.htm]

4.5) O processo de elaboração das IAS

A elaboração das normas internacionais de contabilidade pode ser dividida em três fases³²:

- 1.^a fase (1973 / 1986): elaboração de normas gerais.
- 2.^a fase (1987 / 1995): a elevação dos níveis de exigência e a redução das opções, levam à reformatação das normas, com o objectivo de permitir a comparabilidade das demonstrações contabilísticas.
- 3.^a fase (1995 / 1998): acções decorrentes do acordo estabelecido com o IOSCO³³.

Actualmente, a elaboração das normas do IASC passa por um processo rigoroso, em que a opinião dos membros não é dispensada; podemos dividir o processo nas fases que se seguem (sublinhando os órgãos pela sua ordem de intervenção):

- definição do projecto de norma pelo Conselho;
- nomeação do Comité Orientador pelo Conselho;
- elaboração do *Draft Statement of Principles*³⁴ (DSOP) pelo Comité Orientador;
- discussão do DSOP pelos membros do IASC;
- elaboração do *Exposure Draft (ED)* pelo Comité Orientador;
- discussão do ED pelos membros do IASC;
- elaboração da *International Accounting Standard (IAS)* pelo Comité Orientador; e
- aprovação da IAS pelo Conselho.

25

4.6) Participação na normalização contabilística internacional

A complexidade dos negócios e das relações entre entidades económicas de diversas regiões (continentes) atribuíram à contabilidade uma dimensão mundial, relegando para plano secundário a sua utilidade no contexto nacional ou mesmo local.

³² Leopoldo de Assunção Alves [1999; p. 42].

³³ O *core set of accounting standards* definido pelo IOSCO em 1993 compreendia quarenta tópicos, com o objectivo principal de promover a aproximação das IAS às US GAAP; o IASC comprometeu-se, além de elaborar *Interpretations* às suas IAS, a rever as IAS existentes e a elaborar novas IAS.

³⁴ Projecto de declaração de princípios.

Quando analisamos as envolventes do sistema contabilístico referimos o confronto das *IAS* com as *GAAP*; alguns autores³⁵ admitem que o *IASC* ganhará a hegemonia da harmonização contabilística internacional, ainda que com forte influência do *Financial Accounting Standards Board (FASB)* que emitiu já cerca de 135 normas contra as 39 do *IASC*.

O caso de Portugal

Antes de mais poderemos questionar a importância das normas para um país como Portugal, que constitui uma pequena economia aberta que integra o primeiro conjunto de países que adoptam a moeda única europeia, o euro; não parecem existir dúvidas quanto ao esforço de promoção e aceitação das *IAS*³⁶, tanto mais que é crescente a sua aceitação internacional, nomeadamente ao nível das autoridades que controlam os mercados de valores mobiliários.

É, aliás, a própria Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que se refere às *IAS* na hierarquia que estabeleceu para a aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites; o desempenho da CNC é importante para o desenvolvimento da contabilidade em Portugal porque, como entidade normalizadora, permite uma aproximação ao processo de harmonização levado a efeito pelos organismos internacionais de contabilidade, nomeadamente a *IFAC* e o *IASC*.

Uma breve indagação do trabalho desenvolvido em Portugal, pela CNC, comparativamente ao trabalho apresentado pelo *IASC* permite-nos apresentar dois quadros, o primeiro com a lista das normas (normas interpretativas e directrizes contabilísticas) da CNC e o segundo com o comparativo das normas do *IASC*.

ver página seguinte

Normas interpretativas da CNC:

³⁵ José Domingos da Silva Fernandes [1998; p. 5].

n.º	data	título
1	1987/12/29	Contabilização, pelo donatário, de equipamento transmitido a título gratuito.
2	1987/12/29	Contabilização de obrigações contratuais das empresas concessionárias de zonas de jogo.
3	1987/12/29	Tratamento contabilístico das contrapartidas derivadas da concessão do jogo do bingo.
4	1987/12/29	Contabilização do direito real de habitação “time-share”.
5	1987/12/29	Contabilização de benefícios financeiros e fiscais.
6	1987/12/29	Contabilização de subsídios.
7	1987/12/29	Aquisição de imobilizado mediante o pagamento de uma renda vitalícia.
8	1987/12/29	Reflexos contabilísticos na empresa participante da incorporação de reservas no capital da sociedade participada.
9	1987/12/29	Contas a movimentar nas relações entre a sede de uma empresa e suas filiais.

27

Directrizes contabilísticas da CNC:

n.º	data	título
1	1992/01/16 1992/03/07	Tratamento contabilístico de concentração de actividades empresariais.
2	1992/01/16	Contabilização, pelo donatário, de activos transmitidos a título gratuito.
3	1992/03/04	Tratamento contabilístico dos contratos de construção.
4	1992/03/04	Contabilização de obrigações contratuais de empresas concessionárias.
5	1992/03/04	Tratamento contabilístico das receitas e das obrigações inerentes à concessão do jogo do bingo.

³⁶ Ver anexo V.

6	1993/03/30	Eliminação dos resultados não realizados nas transacções entre empresas do grupo.
7	1993/03/30	Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento.
8	1993/03/30	Clarificação da expressão «regularizações não frequentes e de grande significado», relativamente à conta 59 «Resultados transitados».
9	1994/04/05	Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas.
10	1993/03/30	Regime transitório da contabilização da locação financeira.
11	1993/03/30	IVA intracomunitário.
12	1993/03/30	Conceito contabilístico de trespasse.
13	1994/04/05	Conceito de justo valor.
14	1994/04/05	Demonstração dos fluxos de caixa.
15	1995/05/05	Remição e amortização de acções.
16	1995/05/05	Reavaliação de activos imobilizados tangíveis.
17	1997/08/05 1997/10/11	Contratos de futuro.
18	1997/08/05	Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites.
19	1997/07/23 1997/10/11	Benefícios de reforma.
20	1997/08/05 1997/10/11	Demonstração dos resultados por funções.
21	1997/10/22 1998/12/09	Contabilização dos efeitos da introdução do euro.
22	1998/05/15	Transacções sujeitas a impostos especiais sobre o consumo.
23	1998/05/15	Relação entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica.
24	1998/12/16	Empreendimentos conjuntos.
25	1998/12/16	Locações.
26	1999/05/19	Rédito.

As normas do *IASC* são apresentadas no anexo VI³⁷; o quadro que se segue tenta demonstrar as influências dos temas das normas internacionais do *IASC* nos temas das normas interpretativas e das directrizes contabilísticas da CNC:

NI	IAS	
CNC	IASC	tema
1	-	Equipamento transmitido a título gratuito.
2	-	Obrigações contratuais das empresas concessionárias de zonas de jogo.
3	-	Contrapartidas derivadas da concessão do jogo do bingo.
4	-	Direito real de habitação "time-share".
5	-	Benefícios financeiros e fiscais.
6	20	Subsídios.
7	-	Aquisição de imobilizado mediante o pagamento de uma renda vitalícia.
8	-	Incorporação de reservas no capital da sociedade participada.
9	-	Relações entre a sede de uma empresa e suas filiais.
DC	IAS	
CNC	IASC	tema
1	22	Concentração de actividades empresariais.
2	-	Activos transmitidos a título gratuito.
3	11	Contratos de construção.
4	-	Obrigações contratuais de empresas concessionárias.
5	-	Receitas e das obrigações inerentes à concessão do jogo do bingo.
6	27	Eliminação dos resultados não realizados nas transacções entre empresas do grupo.
7	9	Despesas de investigação e desenvolvimento.

³⁷ Fonte: [http://iasc.org.uk/frame/cen2_1.htm].

8	8	Clarificação da expressão «regularizações não frequentes e de grande significado», relativamente à conta 59 «Resultados transitados».
9	28	Partes de capital em filiais e associadas.
10	-	Locação financeira.
11	-	IVA intracomunitário.
12	22	Trespasse.
13	22	Justo valor.
14	7	Demonstração dos fluxos de caixa.
15	-	Remição e amortização de acções.
16	16	Reavaliação de activos imobilizados tangíveis.
17	32, 39	Contratos de futuro.
18	1	Objectivos das demonstrações financeiras e pcga's.
19	19	Benefícios de reforma.
20	1	Demonstração dos resultados por funções.
21	21	Efeitos da introdução do euro.
22	-	Impostos especiais sobre o consumo.
23	-	Relação entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica.
24	31	Empreendimentos conjuntos.
25	17	Locações.
26	18	Rédito.
27	32, 39	Contratos de opções (em preparação).

Desta análise comparativa, é possível verificar que a CNC não segue de forma clara e integral as normas do *IASC* uma vez que diversas *IAS* não têm, ainda, reflexo nas directrizes contabilísticas da CNC; são exemplo, as seguintes *IAS*:

- n.º 2, «inventários»;
- n.º 4, «contabilização da depreciação»;

- n.º 10, «contingências e acontecimentos ocorrendo após a data do balanço»;
- n.º 12, «impostos sobre os lucros»;
- n.º 14, «relato financeiro por segmentos»;
- n.º 15, «informação reflectindo os efeitos das variações de preços»;
- n.º 23, «custos de empréstimos obtidos»;
- n.º 24, «divulgação de partes correlacionadas»;
- n.º 25, «contabilização de investimentos financeiros»;
- n.º 29, «relato financeiro em economias hiperinflacionárias»;
- n.º 30, «divulgações nas demonstrações financeiras de bancos e de instituições financeiras similares»;
- n.º 33, «resultados por acção»;
- n.º 34, «resultado financeiro intercalar»;
- n.º 35, «operações descontinuadas»;
- n.º 36, «desvalorização de activos»;
- n.º 37, «provisões, passivos contingentes e activos contingentes»; e
- n.º 38, «activos intangíveis».

A justificação para esta discrepância poderá residir no entendimento que a CNC terá relativamente ao conteúdo do plano oficial de contabilidade em vigor em Portugal (POC), uma vez que a grande número de directrizes contabilísticas servem para explicar pormenores na aplicação do POC; por outro lado, são poucas as empresas portuguesas com acções cotadas em bolsas internacionais, portanto, com obrigação de apresentar as demonstrações contabilísticas em concordância com as *IAS* e as *Interpretations* do *SIC*.

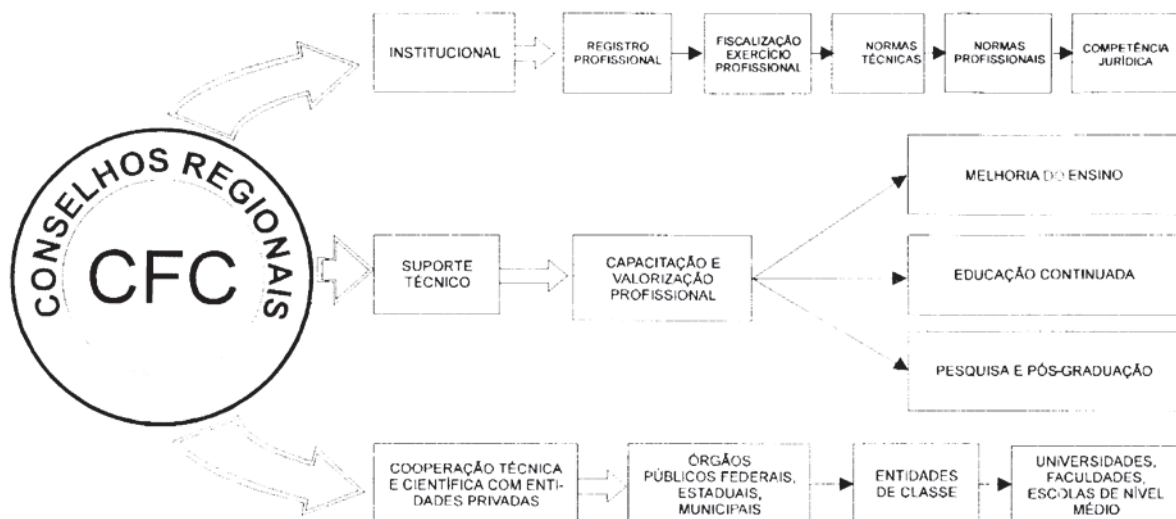
Não obstante, tal como refere José Domingos da Silva Fernandes [1998; 4], em Portugal é já nítida a influência das *IAS*; é com esta convicção que a directriz contabilística n.º 18, de 18 de Dezembro de 1996, subordina o uso dos princípios contabilísticos geralmente aceites à seguinte hierarquia: primeiro, os que constam do POC; segundo, os constantes das directrizes contabilísticas da CNC; e por último, os divulgados nas *IAS* emitidas pelo *IASC*.

Num futuro próximo é provável a inversão da hierarquia determinada pela directriz contabilística n.º 18, uma vez que o surgimento do euro vem abrir caminhos e proporcionar oportunidades à harmonização da contabilidade a nível mundial.

O caso do Brasil

Para o Brasil, as normas do IAS assumem, também, grande importância; principalmente por força da Comissão de Valores Mobiliários (CMV), o próprio IBRACON emite normas de contabilidade com forte influência das IAS³⁸. Aliás, sendo uma das duas organizações representadas na IFAC e no IASC (a outra é o CFC) tem participação nas elaboração das normas do IASC.

Uma vez que também as normas do CFC seguem entendimentos do IASC, a difusão das IAS, acaba por ser efectivada quando os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) consideram (de forma directa ou não) os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade emanadas pelo CFC:



Fonte: Conselho Federal de Contabilidade [1997; p. 20]

³⁸ Ver anexo VII.

Uma questão que poderá ser relevante é que o Brasil alicerça a sua contabilidade na Lei n.º 6.404/76, para a qual contribuíram de forma decisiva, entre outras instituições, a CMV, o IBRACON, a Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA) e a Associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais (ABAMEC).

Este documento legal verte, de forma esperada, devido ao elevado ritmo da internacionalização das empresas, muitos aspectos preconizados quer pela Organização das Nações Unidas (ONU), quer pelo IASC.

5) A harmonização contabilística no limiar do ano 2000³⁹

A necessidade de normas internacionais é evidente em três⁴⁰ momentos distintos: a internacionalização da economia em 1950, a concentração das actividades económicas em 1970 e a globalização da economia a partir de 1990.

Surgem, então, os organismos de normalização contabilística internacional, regional e mundial, de carácter público e de carácter privado:

- dentro dos organismos emissores de normas internacionais de contabilidade evidenciam-se a ONU (organização política mundial), a IFAC e o IASC (organizações profissionais mundiais), a UE (organização económica regional) e o Banco Mundial (organização financeira mundial); e
- dentro dos organismos com necessidade de normas internacionais de contabilidade evidencia-se o IOSCO (organização bolsista internacional).

5.1) As organizações internacionais públicas

Existem organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial, normas de âmbito regional e recomendações de âmbito mundial.

³⁹ Leopoldo de Assunção Alves [1999; p. 17-37].

⁴⁰ Se admitirmos que o ano 2000 teve um efeito acelerador na universalização do pensamento e da técnica contabilística, serão quatro os momentos.

Organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial

- Políticas:
 - *United Nations / The Intergovernmental Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting (UN / IWGE / ISAR)*⁴¹.
- Financeiras:
 - O Banco Mundial.

Organizações com competência para emitir normas de âmbito regional

- Económicas:
 - Parlamento da UE; e
 - Comissão da XV Direcção Geral da UE.

Organizações com competência para emitir recomendações de âmbito mundial

- Económicas:
 - Grupo de Trabalho sobre Normas Contabilísticas, do Comité de Investimentos Internacionais e de Empresas Multinacionais da OCDE.

34

5.2) As organizações internacionais privadas

Existem organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial, recomendações de âmbito regional e com forte influência contabilística de âmbito mundial.

Organizações com competência para emitir normas de âmbito mundial

- Profissionais:
 - *IASC*; e
 - *IFAC*.

⁴¹ No âmbito da Comissão de Empresas Transnacionais, do Conselho Económico Social da ONU. Esta organização, pioneira na harmonização contabilística internacional, desenvolveu trabalhos sobre "objectivos e conceitos relacionados com as demonstrações contabilísticas", "relato financeiro de empresas transnacionais", "empreendimentos conjuntos", "privatizações", "preços de transferência" e "ambiente".

Organizações com competência para emitir recomendações de âmbito regional

- Profissionais:
 - *Confederation of Asia and Pacific Accountants (CAPA)*;
 - *Eastern Central and Southern African Federation of Accountants (ECSAFA)*;
 - *Federation des Experts Comptables Europeenes (FEE)*;
 - *Interamerican Accounting Association (IAA)*; e
 - *The Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA)*.

Organizações com forte influência contabilística de âmbito mundial

- Financeiras:
 - *IOSCO*.

5.3) A adopção das IAS por empresas multinacionais

O IASC preparou um estudo⁴² em que participaram 56 países; o objectivo era determinar os vários níveis de aceitação das IAS; apresentamos um resumo dos resultados⁴³:

- **as IAS são usadas como normas nacionais:** «*Croatia, Cyprus, Kuwait, Latvia, Malta, Oman, Pakistan, Trinidad & Tobago*»;
- **as normas nacionais são desenvolvidas por tópicos das IAS:** «*Malasya, Papua New Guinea*»;
- **as IAS são usadas directamente como normas nacionais mas, em alguns casos, são modificadas:** «*Albania, Bangladesh, Barbados, Colombia, Jamaica, Jordan, Kenya, Poland, Sudan, Swaziland, Thailand, Uruguay, Zambia, Zimbabwe*»;
- **as normas nacionais são desenvolvidas em separado mas com base nas IAS; apresentam explicações adicionais:** «*China, Iran, Philippines, Slovenia, Tunisia*»;

⁴² Em 1996.

⁴³ Leopoldo de Assunção Alves [1999; p. 47].

- **as normas nacionais são desenvolvidas em separado mas, na maior parte dos casos, têm base nas IAS sem lhes fazer referência; permitem mais, ou menos, opções em relação às IAS:** «*Brazil, Czech Republic, France, India, Ireland, Lithuania, Mauritius, Mexico, Namibia, Netherlands, Norway, Portugal, Singapore, Slovak Republic, South Africa, Switzerland, Turkey*»;
- **as normas nacionais são desenvolvidas em separado mas, na maior parte dos casos, têm base nas IAS sem lhes fazer referência; incluem uma demonstração comparativa com as IAS:** «*Australia, Denmark, Hong Kong, Italy, New Zealand, Sweden, Yugoslavia*»;
- **as normas nacionais são desenvolvidas em separado:** «*Austria, Belgium, Canada, Finland, Germany, Japan, Korea, Luxembourg, Spain, United Kingdom, United States*»;
- **as normas nacionais não existem, actualmente:** «*Romania*»; e
- **as normas nacionais não existem; apesar de usadas, as IAS não são formalmente adoptadas:** «*Botswana, Lesotho*».

5.4) O cenário no novo milénio

36

Em termos económicos e financeiros, o mundo assiste à liberalização e globalização da economia, com a conseqüente concentração de actividades empresariais a nível nacional, regional e mundial; assiste, também à formação de grandes regiões económicas interrelacionadas, à globalização dos mercados, financeiros e de valores mobiliários, e às sucessivas crises económicas na Ásia e na América do Sul. Estas divergências são factores que apelam à mudança.

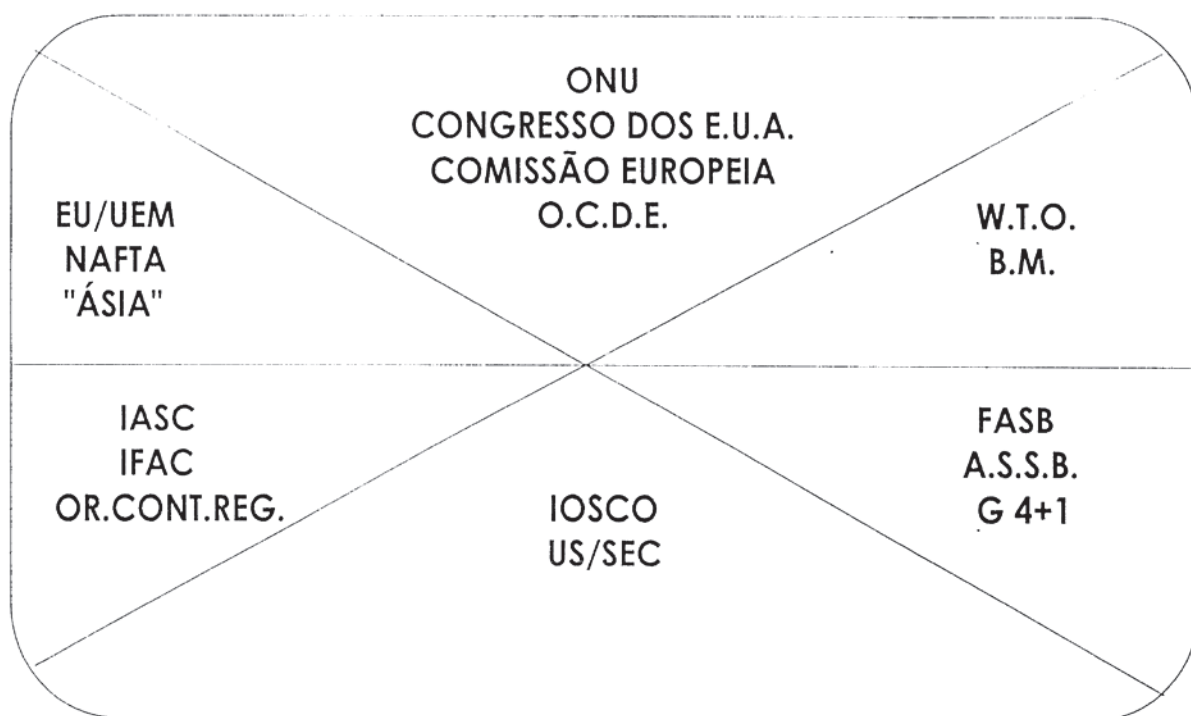
O IASC terminou a 3.^a fase da normalização contabilística, decorrente do acordo com o IOSCO; verifica-se uma redução das diferenças entre as IAS e as US GAAP; é cada vez maior a aceitação das IAS: União Económica Monetária, *Global Players* (fora dos Estados Unidos da América), *Regional Players* (fora dos Estados Unidos da América e da UE), grandes empresas (fora dos Estados Unidos da América) e Bolsas de Valores Mobiliários (IOSCO).

Num cenário preconizado por Leopoldo de Assunção Alves [1999; p. 56 e 57], é possível inferir que o euro será a moeda das Bolsas de Valores⁴⁴, as IAS e as ISA serão adoptadas progressivamente e o modelo *dual standard* será uma realidade:

- As “*Big*” IAS serão adoptadas pelos *Global Players* europeus, pelos *Euro Players* e pelas grandes empresas, cotadas e não cotadas; as médias empresas ficam com a opção de as adoptar, ou não.
- As “*Little*” IAS serão opção para as grandes empresas não cotadas e adoptadas pelas médias empresas e pelas pequenas empresas.
- As micro empresas adoptarão as normas nacionais, mais simples, ou opcionalmente as “*Little*” IAS.

Caminhamos para a aceitação generalizada das IAS; no entanto, a SEC⁴⁵ e o FASB continuarão a resistir à aceitação das IAS nos Estados Unidos da América; como actores principais, no início do próximo milénio, podemos sugerir os que a seguir se apresentam:

ACTORES PRINCIPAIS



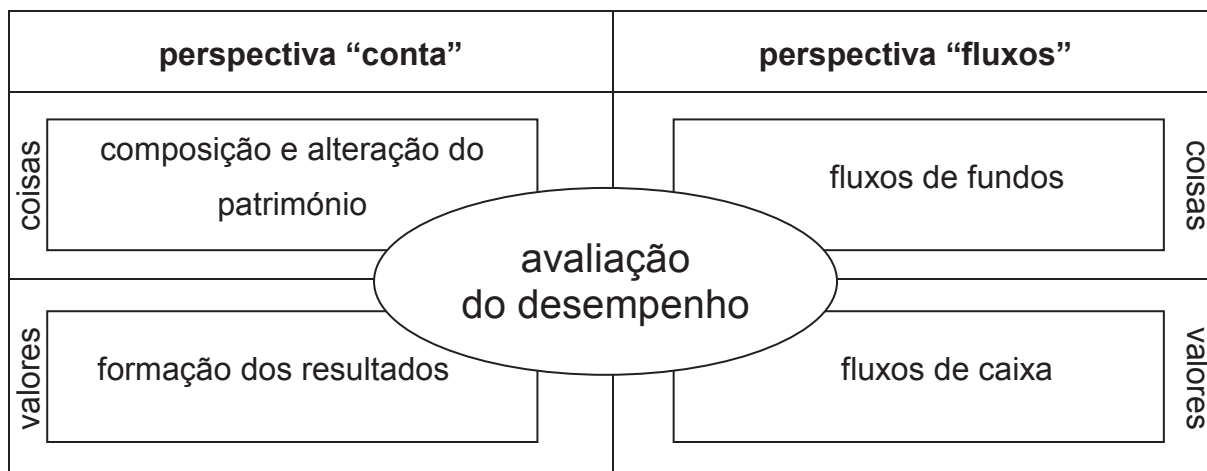
Fonte: Leopoldo de Assunção Alves [1999; p. 61]

⁴⁴ Aliás, actualmente, já o é.

⁴⁵ A SEC continuará a resistir, também, à aceitação das *International Standards of Auditing (ISA)* nos Estados Unidos da América.

6) O actual modelo de avaliação do desempenho

A informação contabilística permite colher uma visão estática (perspectiva de “conta”) e outra dinâmica (perspectiva de “fluxos”) da mesma realidade e que é possível traduzir num esquema⁴⁶ que de seguida se tenta representar, evidenciando a conflitualidade dos limites da avaliação do desempenho:



A sua análise permite constatar a confluência de diversas grandezas na avaliação do comportamento das entidades económicas que é, aliás, um dos objectivos aqui propostos.

38

Os exemplos que se seguem, relativos a questões recentemente formuladas [L. Todd Johnson e Andrew Lennard, 1998, p. 1-5], ilustram a preocupação e actualidade de como demonstrar o desempenho das entidades económicas⁴⁷:

- Como deve o desempenho ser relatado?
- Devem as rubricas dos resultados ser relatadas como componentes da conta de resultados ou da declaração de rendimentos, ou ser relatadas de forma diferente?
- Podem as actividades centrais incluir resultados relativos a actividades periféricas?

⁴⁶ Este esquema pretende delinear o nosso entendimento do raciocínio proposto pelo director da Revista de Contabilidade e Comércio, Hernâni O. Carqueja, em conversa informal sobre o assunto.

⁴⁷ Para melhor se compreender a importância deste assunto, enumeram-se as instituições envolvidas no seu estudo: Australian Accounting Standards Board (AASB), Australian Accounting Research Foundation (AARF), Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), International Accounting Standards Committee (IASC), Institute of Chartered Accountants of New Zealand (ICANZ), Accounting Standards Board (ASB) e Financial Accounting Standard Board (FASB).

- Quais os componentes do desempenho a ser apresentados de modo a tornar a informação contabilística o mais útil possível?
- Quais as variáveis do desempenho que deveriam ser destacadas e as que deveriam ser agrupadas em conjunto?
- Quais os totais e subtotais que devem ser apresentados?
- Qual a definição de lucro a reconhecer?
- Como deverá ser o relato do desempenho no futuro?

Será, então, o lucro a medida de desempenho a privilegiar? é normal que nas entidades económicas os problemas se relacionem com a viabilização dos negócios, perspectivando o lucro; no entanto, o lucro já não é o que era... e resultados líquidos avultados não representam garantia de que existe dinheiro para solver compromissos de curto e médio e longo prazos.

Em sentido diverso ao determinado por organismos internacionais de contabilidade⁴⁸, o desempenho das entidades económicas é relatado no balanço, nas demonstrações dos resultados⁴⁹, no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados por naturezas⁵⁰, nas demonstrações dos fluxos de fundos, na demonstração dos fluxos de caixa, na informação sobre segmentos industriais e geográficos e nas divulgações acerca dos efeitos das variações de preços.

39

Como é natural, as questões interpretam dois pólos de interesses: os responsáveis pela preparação da informação contabilística e os utilizadores dessa mesma informação:

- Pequenos grandes problemas, como a forma de relatar o desempenho, originam questões - **para os preparadores da informação** - cujo propósito passa pela compreensão da utilidade da informação contida nas grandezas “variação de caixa e equivalentes” e “resultado líquido do exercício”.
- Outra questão, para além da compreensão da utilidade contida nas grandezas “variação de caixa e equivalentes” e “resultado líquido do exercício” está subjacente - **para os utilizadores da informação** - às diferenças entre o

⁴⁸ Por exemplo, o IASC, ao entender que o desempenho é relatado singularmente na demonstração dos resultados.

⁴⁹ Por naturezas e por funções.

resultado apurado na base do acréscimo e o resultado apurado na base de caixa.

Em termos conceptuais “variação de caixa e equivalentes” e “resultado líquido do exercício” são, apenas, duas medidas simples do desempenho!

7) Proposta de medidas simples do desempenho

Existe consciência das diferenças na prática contabilística em vários países que, para assuntos mais complexos, enfrentam a fixação de normas internacionais; no relatório G4+1⁵¹ é evidenciada a preocupação de desenvolver um entendimento comum relativamente às práticas de apresentação do desempenho, dentro do reconhecimento e sistemas de mensuração usados⁵² nos países e jurisdições representadas no grupo de trabalho.

Uma das soluções desejadas seria o desenvolvimento de uma ou duas definições de desempenho com poderes para auxiliar as decisões económico-financeiras; no entanto, o relatório G4+1 reconhece que a diversidade e complexidade das organizações e dos negócios reduz aquelas duas medidas de desempenho a não mais do que um simples ponto de análise.

Por exemplo, existem utilizadores interessados em resultados de actividades centrais e em resultados de actividades periféricas, ou simplesmente em resultados de uma destas actividades; uns preferem valores absolutos, outros preferem valores relativos; esta incerteza cria dificuldades ao preparador da informação, no seu julgamento acerca da relevância da forma e tempestividade de apresentar o desempenho.

No entanto, sendo provável que nenhuma medida de desempenho sirva de forma absoluta a grande variedade de fins para os quais a informação é utilizada, as mudanças a introduzir não podem criar rupturas estruturais e custos elevados, devem ser identificadas e introduzidas suavemente.

⁵⁰ Notas e outras demonstrações explicativas.

⁵¹ Johnson, L. Todd e Lennard, Andrew [1998, p. 1-3].

⁵² Ou que são assunto de propostas correntes.

A percepção do desempenho, como resultado das alterações que reflectem eventos económicos de determinado período, pode ser aviltada pelos efeitos de mudanças em políticas contabilísticas e correcções de erros. Por outro lado, a circunstância de não reflectirem eventos económicos não inibe a manifestação de mudanças nas quantias registadas nos capitais próprios pelo que, aqueles efeitos, devem ser apresentados em informação separada à do restante desempenho. Também a informação segmentada sobre diferentes negócios, potencia a utilidade da informação apresentada acerca da entidade económica como um todo.

É um facto que diferentes utilizadores têm necessidades informativas e objectivos diferentes, o que exalta a importância de saber quais as variáveis do desempenho que devem ser apresentadas para tornar a informação contabilística o mais útil possível.

Qual será, então, na óptica do preparador e do utilizador, a solução mais adequada relativa à avaliação do desempenho e às vantagens de uma efectiva apresentação, percepção e utilização?

41

8) G4+1: desenvolvimentos recentes

Os desenvolvimentos normativos em torno do desempenho foram promovidos pelo *ASB*⁵³, pelo *FRSB*⁵⁴, pelo *FASB*⁵⁵ e pelo IASC.

8.1) *Accounting Standards Board*

Em 1992, o *ASB* emitiu a *Financial Reporting Standard n.º 3 (FRS 3)*, subordinada ao relato do desempenho⁵⁶; a *FRS 3* introduziu uma nova demonstração do desempenho, versão do Reino Unido da demonstração dos resultados dos Estados Unidos e do Canadá, relativa ao reconhecimento total de ganhos e perdas, cujo objectivo era evidenciar os ganhos e perdas de determinado período não reconhecidos no resultado líquido.

⁵³ Reino Unido.

⁵⁴ Nova Zelândia.

⁵⁵ Estados Unidos.

8.2) Financial Reporting Standards Board

Em 1994, o *FRSB* emitiu a *Financial Reporting Standard n.º 2 (FRS 2)*, subordinada ao relato do desempenho⁵⁷; a *FRS 2* introduziu uma nova demonstração do desempenho, versão da Nova Zelândia da demonstração de ganhos e perdas do Reino Unido e da demonstração dos resultados dos Estados Unidos e do Canadá, relativa aos movimentos no capital próprio, cujo objectivo era evidenciar alterações no capital próprio decorrentes, ou não, do desempenho.

8.3) Financial Accounting Standards Board

Em 1997, o *FASB* emitiu a *Financial Accounting Standard n.º 130 (FAS 130)*, subordinada ao relato do desempenho⁵⁸; a *FAS 130* introduziu um novo conceito, o “resultado obtido”, que inclui todas as alterações no capital próprio, excepto as decorrentes de investimentos dos detentores do capital e de distribuições para os mesmos; admite, também, a possibilidade de reincorporar na demonstração dos resultados as rubricas do desempenho relatadas fora desta demonstração.

42

8.4) International Accounting Standards Committee

Em 1997, o *IASC* modificou a *International Accounting Standard n.º 1 (IAS 1)*, relativa à apresentação das demonstrações contabilísticas⁵⁹ e que inclui, entre outros assuntos, o relato do desempenho; neste domínio, o *IASC* determina a apresentação de uma segunda demonstração do desempenho (semelhante à proposta no *FRS 3*, no *FRS 2* e no *FAS 130*), tendo optado pela demonstração de alterações no capital próprio (o que representa uma aproximação ao *FASB*).

8.5) Apreciação comparativa

⁵⁶ Intitulada “*Reporting Financial Performance*”.

⁵⁷ Intitulada “*Presentation of Financial Reports*”.

⁵⁸ Intitulada “*Reporting Comprehensive Income*”.

⁵⁹ Após a revisão, intitulada “*Presentation of Financial Statements*”.

Em termos comparativos, as normas citadas apresentam parecenças e diferenças que se resumem da forma que a seguir se apresenta [L. Todd Johnson e Andrew Lennard, 1998, p. 10-12].

Principais parecenças

- o relato do desempenho deve ser transparente e efectuado numa base de abrangência total, isto é, deve incluir todas as alterações ocorridas no capital próprio, com excepção das resultantes de influxos e de exfluxos, de e para, os detentores do capital;
- com excepção do IASC, todos desejam uma medida para o desempenho global, no sentido de que não seja omitida nenhuma rubrica reconhecida; e
- algumas rubricas do desempenho devem ser relatadas de forma independente da demonstração dos resultados.

Principais diferenças

- quanto ao tipo de demonstração a utilizar no relato independente de algumas rubricas do desempenho;
- quanto ao facto do relato das rubricas decorrentes do desempenho poder ser efectuado numa demonstração do desempenho ou numa outra demonstração;
- quanto ao modo de distinguir as rubricas relatadas na demonstração dos resultados, das rubricas relatadas fora daquela demonstração; e
- quanto à possibilidade de reincorporar na demonstração dos resultados as rubricas do desempenho relatadas fora desta demonstração.

Ou seja, basicamente existem três perspectivas diferentes de relatar o desempenho fora da demonstração dos resultados, ainda que não sejam apresentadas justificações conceptuais: a perspectiva da “demonstração das alterações no capital próprio”, a perspectiva da “segunda demonstração do desempenho” (relativa ao reconhecimento total de ganhos e perdas) e a perspectiva da “demonstração alargada dos resultados”.

Um aspecto importante é, sem dúvida, a posição assumida quanto à possibilidade de reincorporar, ou não, as rubricas do desempenho relatadas anteriormente fora da demonstração dos resultados; é o caso, por exemplo, dos ganhos (não realizados) gerados com a reavaliação dos activos imobilizados corpóreos que, no ano n , são relatados fora da demonstração dos resultados e, após a sua alienação no ano $n+1$, admitem a possibilidade de reincorporar, ou não, os eventuais ganhos na demonstração dos resultados.

9) G4+1: perspectivas futuras

Os desenvolvimentos recentes em torno do desempenho, aportados nos *FRS 3*, *FRS 2*, *FAS 130* e *IAS 1*, permitiram um embate com o tradicional conceito de desempenho e permitiram melhorias significativas na sua apresentação.

Não obstante, o progresso será maior se, num futuro próximo, for possível identificar e corrigir as diferenças na apresentação do desempenho, em favor da comparação internacional.

44

9.1) Questões à procura de resposta

As questões a requerer solução podem ser resumidas [L. Todd Johnson e Andrew Lennard, 1998, p. 10-12] nas seguintes três:

- 1) a avaliação do desempenho deve ser efectuada em várias demonstrações, em função do tipo de informação a proporcionar?
- 2) deve a avaliação do desempenho ser efectuada numa simples demonstração?
- 3) quais os componentes do desempenho a apresentar?

Quanto à primeira questão, importa referir que uma demonstração das alterações no capital proporcionará mais informação de qualidade mas, pode manifestar adversidades se agregar informação acerca dos investimentos dos detentores de capital e das distribuições para os mesmos. Portanto, a longo prazo, esta opção poderá encontrar constrangimentos.

A eliminação dos constrangimentos da opção anterior conduz à apresentação do desempenho numa única demonstração, confiando o relato de informações não decorrentes do desempenho a outra demonstração separada. No entanto, a opção de proporcionar informação em apenas uma, ou mais do que uma, demonstração do desempenho evidencia inquietações pragmáticas e não conceptuais.

A última questão encontra resposta nas necessidades dos utilizadores; os utilizadores mais frequentes são, para além da direcção da empresa, o governo e os investidores.

O governo pretende uma base informativa (resultados das operações acrescido da variação de riqueza não reflectida naqueles resultados?) para efectuar uma justa tributação. Os investidores necessitam de certificar expectativas (fluxos de caixa futuros, com base no desempenho passado) com reflexo nos preços de mercado dos activos financeiros e, conseqüentemente, nos seus lucros.

A diversidade de componentes a apresentar poderia resultar numa simples lista de informações heterogéneas; com base neste perigo, as conclusões do relatório G4+1 apontam no sentido de combinar rubricas com potencial informativo semelhante e separar rubricas com potencial informativo diverso.

45

Em todo o caso, a forma de apresentar não deverá influenciar os componentes a ser apresentados⁶⁰:

«Even though some believe a two-statement format may offer the opportunity to present more information in greater detail, that does not necessarily mean that primary components to be reported - and the order in which they are to be reported - should necessarily be different than under a one statement format.»

9.2) Quais os componentes do desempenho a ser apresentados?

A primeira solução dos investigadores consiste em dividir os componentes em primários e secundários, por exemplo, em componentes resultantes de actividades operacionais e de actividades contínuas e descontínuas, respectivamente;

⁶⁰ Johnson, L. Todd e Lennard, Andrew [1998, p. 19].

entretanto, L. Todd Johnson e Andrew Lennard apontam⁶¹ três linhas de orientação acerca dos componentes do desempenho a apresentar:

- a primeira, em função das necessidades dos utilizadores;
- a segunda, em função dos reflexos nos preços das acções; e
- a terceira, em favor de uma classificação dicotómica.

Quanto à primeira e segunda linhas de orientação, aquelas que definem os componentes do desempenho em função das necessidades⁶² dos utilizadores e em função do reflexo nos preços das acções, a pesquisa do comité líder de académicos do AAA⁶³ sugere directrizes para o relato dos componentes do desempenho:

- uma directriz, separa os componentes em permanentes⁶⁴ e temporários⁶⁵;
- outra, considera que os ganhos e perdas não realizados num exercício não sugerem qualquer indicação de que os mesmos sejam realizados no próximo exercício, razão pela qual deveriam ser apresentados separadamente dos outros componentes do resultado⁶⁶; e
- outra, defende o relato das actividades operacionais (registadas ao preço histórico, diferente do justo valor) distinto das actividades financeiras (registadas ao preço de mercado, mais próximo do justo valor).

46

Outras entidades fizeram recomendações relativamente à influência dos utilizadores na definição dos componentes do desempenho:

- a introdução do conceito de “resultado obtido” que inclui o *goodwill*, os ganhos e perdas nas transacções de moeda estrangeira e os ganhos e perdas não realizados, estes apresentados de forma a proporcionar a sua avaliação específica; o maior detalhe das rubricas extraordinárias com a classificação de rubricas não comuns e não recorrentes⁶⁷;

⁶¹ [1998, p. 21-29].

⁶² Na opinião do G4+1, essencialmente as relacionadas com a influência dos componentes no preço das acções.

⁶³ *American Accounting Association*.

⁶⁴ Persistentes.

⁶⁵ Transitórios.

⁶⁶ E, pelo facto dos mercados de instrumentos financeiros serem mais completos e expressivos, os ganhos e perdas de participações associadas com activos e passivos financeiros deveriam ser relatados separadamente dos associados com activos e passivos não financeiros.

⁶⁷ Posição expressa no relatório do *Association for Investment Management and Research (AIMR)*, em 1993.

- a admissão do conceito de ganhos (e perdas?) asseguráveis, derivados do desempenho operacional, e a sua apresentação separada de outros ganhos e perdas, nas rubricas do capital próprio⁶⁸; e
- a eliminação do conceito de rubricas extraordinárias, o relato do desempenho dividido em actividades centrais e actividades não centrais e custos financeiros, e a não consideração no capital próprio dos ganhos e perdas dos activos não centrais⁶⁹;

A terceira linha de orientação, favorece uma classificação⁷⁰ dicotómica (em alguns casos redundante!) para uma divisão conceptual do desempenho em componentes principais:

- activo / passivo
- alterações no valor das operações / alterações no valor de mercado
- alto valor preditivo / baixo valor preditivo
- central / não central
- central / periférico
- certo / incerto
- contínuo / descontínuo
- controlável / incontrolável
- desempenho completo / desempenho incompleto
- distribuível / não distribuível
- evento endógeno / evento exógeno
- fiável / não fiável
- final / provisório
- frequente / não frequente
- maior liquidez / menor liquidez
- normal / anormal
- operacional / não operacional
- operacional / participação

⁶⁸ Posição expressa na *Statement of Investment Practice n.º 1 (SIP 1)*, do *Institute of Investment Management and Research (IIMR)*, em 1993.

⁶⁹ Posição expressa no relatório do Comité Especial do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, em 1994.

⁷⁰ Lista elaborada a partir de outros documentos, do relatório do *AIMR*, da *SIP 1* do *IIMR*, do *draft Statment of Principles* do *ASB*, do *Concepts Statment n.º 5* do *FASB*, e no *exposure draft of a Concepts Statement* do *FASB*.

- ordinário / extraordinário
- permanente / temporário
- principal / secundário
- realizado / não realizado
- recorrente / não recorrente
- repetitivo / não repetitivo
- reversível / irreversível
- separável / inseparável
- transacções de câmbio / outros eventos
- usual / não usual
- volátil / menos volátil

As classificações apresentadas facilitam o emergir de alguns vectores de análise dos componentes do desempenho a apresentar, tais como, a realização, o valor preditivo relativo e a separação das actividades. A realização entendida como o reconhecimento para ser incluído nos resultados e não como a capacidade de conversão em dinheiro (caixa ou equivalentes a caixa). O valor preditivo que é atribuído às actividades permanentes ou persistentes, implica a separação destas relativamente às actividades temporárias ou transitórias. Por último, a separação das actividades em centrais ou não centrais, em operacionais ou de participação e em operacionais ou financeiras.

48

10) Conclusões

Após a apresentação dos últimos 25 anos de trabalho do IASC parece-nos que o processo de normalização contabilística internacional é irreversível; como membros do IASC, Portugal e Brasil estão envolvidos no processo.

Os actuais modelos de normalização contabilística apontam para diferentes níveis de intervenção dos sub-sistemas do sistema contabilístico, no entanto, a globalização da economia e a aproximação dos mercados torna pouco provável o atraso do processo de normalização contabilística; para obstar a qualquer fracasso foi criado o **G4+1**.

Apesar da forte influência do *Financial Accounting Standards Board (FASB)* que emitiu já cerca de 135 normas contra as 39 do *IASC*, é mais do que provável o confronto das *IAS* com as *GAAP*, admitindo, alguns autores que o *IASC* vença a luta pela hegemonia da harmonização contabilística internacional, com a consequente aceitação generalizada das *IAS*.

Sendo a informação contabilística preparada para uma diversidade de destinatários, potenciais utilizadores, que assumem objectivos virtualmente diferentes, a mesma não difere no seu modo de apresentação e na sua plenitude, o que suscita, desde logo, dúvidas quanto ao hipotético valor informativo de que possa estar investida; sugerindo um modelo alicerçado na utilidade percebida, o relato do desempenho será mais, ou menos, adequado na medida em que os **utilizadores** lhes reconheçam, ou não, vantagens.

No entanto, a “imagem fidedigna” (adequada ou merecedora de crédito) do desempenho é tarefa dos **preparadores** da informação contabilística, responsáveis pela apresentação do desempenho empresarial em função dos utilizadores que, no dealbar dos tempos, se mostram mais interessados: os gestores, o Estado e os investidores.

De forma diversa ao quadro normativo proposto pelo *ASB*, *FRSB*, *FASB* e *IASC* que centram a importância da avaliação do desempenho no investidor, entendemos que o desempenho empresarial não é exclusivo da demonstração dos resultados, ainda que separado em várias actividades, vários tipos de operações ou até várias demonstrações; de facto, não tem existido uma preocupação conceptual na definição do desempenho, mas sim uma preocupação em satisfazer os utilizadores do mercado de capitais e uma preocupação de eliminar diferenças no relato do desempenho vigente nos vários países.

É que a apresentação do desempenho empresarial não depende apenas da forma de apresentar mas também do conteúdo a apresentar, em função do utilizador e, sem descuidar que os proveitos da utilização estão, regra geral, dissociados dos custos de proporcionar a informação. Poderá, esta informação preparada por

profissionais altamente qualificados, ser paga pelos utilizadores? estarão dispostos a aceitar este desafio, atendendo aos ganhos de utilizar a informação?

É evidente a falta de consenso quanto a estas questões e a outras colocadas durante este trabalho que, como base, elegeu o relatório do **G4+1**; neste relatório as questões mereceram reflexão meritória mas... parafraseando Jorge Tua Pereda⁷¹ uma estrutura conceptual é um itinerário lógico-dedutivo que descreve os fundamentos conceptuais e o modo de preparar a informação acerca do desempenho, com um elevado nível de abstracção que lhe confere flexibilidade mas... não oferece conclusões categóricas, apenas procura um mínimo de coerência lógica indispensável.

Fica, portanto, em aberto a definição de um quadro conceptual de apresentação do desempenho não só em função do utilizador mas, também, tendo em conta a oportunidade de apresentar e o benefício de utilizar⁷².

⁷¹ [1996: 12]

⁷² É lógico que estudos desta natureza nunca poderão deixar de contar com a investigação efectuada a nível de organismos internacionais de profissionais de contabilidade, ainda que “vocacionados” para determinado tipo de utilizador.

Índice de anexos

Anexo I - *IASC chronology since 1973*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_13.htm

Anexo II - *members of the Standing Interpretations Committee*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen4_51.htm

Anexo III - *IASC publications*

<http://www.iasc.org.uk.frame/cen7.htm>

Anexo IV - *list of IASC current projects*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen3_1.htm

Anexo V - *use of IAS world wide - Portugal*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_12c.htm

Anexo VI - *list of current IASC standards*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen2_1.htm

Anexo VII - *use of IAS world wide - Brazil*

http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_12a.htm

Anexo I

IASC chronology since 1973

[http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_13.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/cen1_13.htm)

Anexo II

members of the Standing Interpretations Committee

[http://www.iasc.org.uk.frame/cen4_51.htm](http://www.iasc.org.uk/frame/cen4_51.htm)

Anexo III

***IASC* publications**

<http://www.iasc.org.uk/frame/cen7.htm>

Anexo IV

list of IASC current projects

http://www.iasc.org.uk.frame/cen3_1.htm

Anexo V

use of IAS world wide - Portugal

http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_12c.htm

Anexo VI

list of current IASC standards

http://www.iasc.org.uk.frame/cen2_1.htm

Anexo VII

use of IAS world wide - Brazil

http://www.iasc.org.uk.frame/cen1_12a.htm

Bibliografia

- ALVES, Leopoldo de Assunção (1999) “Normalização contabilística internacional”; papel de trabalho de seminário; Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas; Porto
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (1997) “Mensagem a um futuro contabilista”; 2.ª edição; CFC-DF; Brasília
- COSTA, Carlos Baptista da (1999) “Uma fase crucial para a contabilidade”; Revista de Contabilidade e Finanças n.º 14; Abril-Junho; Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas; Lisboa; p. 3-4
- CRAVO, Domingos J. Silva (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; p. 303-322
- FERNANDES, José Domingos da Silva (1998): “Harmonização da contabilidade e da auditoria na UE”; papel de trabalho de comunicação; *IV Encuentro Galaico-Duriense de Auditores-Revisores de Cuentas*; Setembro; Santiago de Compostela e A Coruña
- FERNANDES, Octávio Gastambide (1997): Entrevista concedida à Eurocontas, n.º 29, Junho-Julho; Lisboa; pp. 18-21
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1999) página do IASC na internet: [<http://www.iasc.org.uk>]
- JOHNSON, L. Todd e LENNARD, Andrew (1998): “*Reporting financial performance: current developments and future directions*”; *Financial Accounting Standards Board*
- RAMOS, Paula (1999): “A descoberta do Brasil”; Revista Família Cristã n.º 8-XLV; Agosto; Lisboa; pp. 24-28
- ROCHA, Armandino (1999): Entrevista concedida à Eurocontas, n.º 47, Março; Lisboa; pp. 4-7
- SANTOS, Luís Lima (1998): “A imagem fidedigna e a incrível mestria de uma estrutura conceptual”; em AAVV: Actas do 1.º Simpósio Internacional “A contabilidade na viragem do século”; Edições Universidade Fernando Pessoa; Porto; p. 237-251
- SIMÕES, Jorge Reis (1998); “25.º aniversário do IASC”; Revista Eurocontas n.º 41; Agosto-Setembro; Associação dos Técnicos Oficiais de Contas; Lisboa; p. 24-28
- (1999); “IASC: um quarto de século em prol da contabilidade”; Revista de Contabilidade e Finanças n.º 13; Janeiro-Março; Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas; Lisboa; p. 8-13
- STRATEGY WORKING PARTY (1998) “*Shaping IASC for the future*”; *Discussion Paper of the International Accounting Standards Committee*; Londres
- TUA PEREDA, Jorge (1985): “Los principios contables en el ordenamiento jurídico”; Revista la Ley, Junho; pp. 11-19
- (1996): “Necesitamos un marco conceptual?”; comunicação apresentada nas VI Jornadas de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa; Lisboa