

RADEBAUGH, Lee H.; GRAY, Sidney J. (1997): *International Accounting and Multinational Enterprises*. 4ª Ed. John Wiley & Sons, Inc. New York.

THE ACCOUNTING ADVISORY FORUM (1995): *Foreign Currency Translation*. Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.

Normas

CÂMARA DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (1987): *Contabilização Investimentos em Associadas*. Tradução da Norma Internacional de Contabilidade N.º 28 (NIC 28), Lisboa.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (1997): *Directriz Contabilística nº 21 Contabilização dos Efeitos da Introdução do Euro*. Diário da República nº 258 de 7 de Novembro.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1975): *Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements*. Financial Accounting Standard nº 8 (FAS 8), FASB, U.S.A..

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1981): *Foreign Currency Translation*. Financial Accounting Standard nº 52 (FAS 52), FASB, U.S.A..

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1993): *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*. International Accounting Standard nº 21 (revised 1993) (IAS 21 - revised), IASC, Londres.

Luís Lima Santos

REFLEXÃO CRÍTICA SOBRE UMA ESTRUTURA CONCEPTUAL

*Doutorando em Contabilidade pela Universidade de Vigo
Mestre em Contabilidade e Finanças Empresariais pela Universidade Aberta
Licenciado em Auditoria Contabilística pelo ISCAP
Bacharel em Contabilidade e Administração pelo ISCAP
Assistente da Universidade Fernando Pessoa*

SUMÁRIO

1. O QUE É UMA "ESTRUTURA CONCEPTUAL"?
2. AS VANTAGENS "DA UTILIDADE PERCEBIDA" E "PERCEBIDAS PELOS UTILIZADORES
3. BREVE APRESENTAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEPTUAL DO IASC
4. REFLEXÃO CRÍTICA
 - 4.1. A questão da avaliação do desempenho
 - 4.2. Fluxos de caixa: alternativas aos fluxos de fundos?
 - 4.3. O confronto das bases: acréscimos vs caixa
 - 4.4. Aspectos operacionais

1. O QUE É UMA "ESTRUTURA CONCEPTUAL"?

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:

- 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, aferir "estrutura conceptual" a uma organização de conceitos e entendimentos que funcionam como um todo, em dependência do mesmo; no entanto, o entendimento de uma "estrutura conceptual" no domínio contabilístico, 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.»¹

A posição do *FASB*, sintetizada por Tua Pereda (1996: 23), sublinha 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.*

¹ *FASB Discussion Memorandum: "Conceptual framework for financial accounting and reporting: elements of financial statements and their measurement"*

- *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.»*

2. AS VANTAGENS “DA UTILIDADE PERCEBIDA” E “PERCEBIDAS PELOS UTILIZADORES”

Também o subsistema de conceituação, do sistema do planeamento contabilístico, orienta-nos até ao termo estrutura conceptual.

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.

Nestes termos, ainda que submetida a determinado modelo de planificação macrologismológica, a orientação da planificação micrologismológica deve ter em conta a individualidade da unidade económica; no entanto, a diversidade de actividades económicas ilustra a permeabilidade da unificação quanto a erros de concepção.

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; no entanto, este processo não tendo em conta diferenças estruturais sócio-económicas e políticas... ficou entregue ao insucesso.

De facto, 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.

Resta a normalização se a questão de obedecer a um plano universal se colocar relativamente a conceituações básicas; e esta é, talvez, a maior preocupação no desenvolvimento de uma estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas.

No entanto, uma estrutura conceptual para a contabilidade será importante em função das vantagens que os utilizadores, reais ou potenciais, perceberem; 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.

Os utilizadores da informação preparada e apresentada 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.

São os alicerces do paradigma da utilidade.

3. BREVE APRESENTAÇÃO DA ESTRUTURA CONCEPTUAL DO IASC

Não constituindo uma norma internacional de contabilidade, a estrutura conceptual do *International Accounting Standards Committee (IASC)* não derroga qualquer norma internacional de contabilidade específica; em caso de conflito imperam 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:

- 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 utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações contabilísticas.

A estrutura conceptual do IASC trata:

- do objectivo das demonstrações contabilísticas;
- 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. REFLEXÃO CRÍTICA

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 do aparecimento da sua 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 tratar².

A estrutura conceptual do IASC pretende 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.

Estas e outras razões levam alguns autores (José Laínez Gadea e Ana Pérez-Grueso 1995: 11.19) a admitir uma estrutura conceptual como guia de orientação para elaboração de normas internacionais de contabilidade e não como modelo a seguir.

4.1. A QUESTÃO DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

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 separada³ e nas notas adicionais.

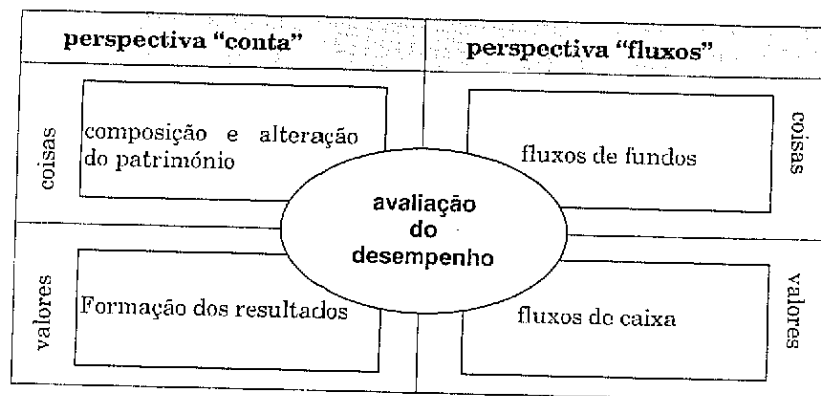
Em sentido diverso à posição assumida na estrutura conceptual do IASC, é nosso entendimento que as demonstrações contabilísticas incluídas no relato económico-financeiro, objectivam o estudo do desempenho das entidades, através da avaliação do comportamento de grandezas⁴ como os fluxos de caixa, os fluxos de fundos, a formação dos resultados, a variação do património ou outras susceptíveis de valoração; aquela avaliação pode ser concretizada com base em valores absolutos ou relativos, individual ou colectivamente.

² 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 uma estrutura conceptual desde que as divergências entre a aplicação desta e a aplicação das normas governamentais (designadamente as fiscais) fossem conciliáveis em sede própria.

³ A demonstração dos fluxos de caixa?

⁴ Estudam-se fenómenos como os fluxos de caixa, os fluxos de fundos, a formação dos resultados e a variação do património.

De facto, na nossa opinião, a informação contabilística permite colher percepções da mesma realidade sob formas diferentes ("conta" e "fluxo"), o que é possível traduzir no seguinte esquema:



O que pretendemos evidenciar é, pois, a confluência de diversas grandezas na avaliação, do comportamento das entidades económicas; o esquema apresentado configura, apenas, uma das alternativas informativas.

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

As vantagens de uma demonstração desejada insuprível justificam ansiedades e, conseqüentemente, a importância dos fluxos de caixa aumenta de forma considerável para os utilizadores da informação contabilística; também a crescente necessidade de informação, oportuna e adequada, acerca do modo como as empresas geram e utilizam dinheiro teve reflexo na menor importância consignada ao resultado líquido.

A demonstração dos fluxos de caixa é, pois, 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.

As demonstrações dos fluxos de fundos reflectem as variações ocorridas no fundo de maneo; como o fundo de maneo se reconhece como a diferença

entre o activo circulante e o passivo a curto prazo ou como a diferença entre o capital permanente e o activo fixo, temos duas ópticas em paralelo:

- a primeira, implícita na demonstração das variações dos fundos circulantes, assume o fundo de maneo quanto à liquidez da empresa, estabelece a comparação entre os activos circulantes e os passivos a curto prazo (débitos a curto prazo);
- a segunda, implícita na demonstração da origem e da aplicação de fundos, assume o fundo de maneo quanto ao financiamento do investimento, estabelece a comparação entre os capitais permanentes (capital próprio e débitos a médio e longo prazos) e os activos fixos (imobilizações e créditos a médio e longo prazos).

Ambas as ópticas estudam o fundo de maneo numa perspectiva estática, razão pela qual estão dependentes da subjectividade que, por vezes, se imprime ao considerar determinado elemento patrimonial como aplicação a curto prazo ou a médio e longo prazos (activo) ou como origem a curto ou a médio e longo prazos (capital próprio e passivo); o importante é, mesmo, procurar a harmonia entre os activos circulantes e os passivos a reembolsar ou, em alternativa, entre os capitais que financiam os activos fixos durante o tempo que estes permanecerem à disposição da empresa.

A demonstração dos fluxos de caixa reflecte as variações ocorridas em caixa e equivalentes evidenciando os pagamentos e os recebimentos, separados em actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Neste contexto, importa referir que a demonstração dos fluxos de caixa permite a obtenção de informação, já existente mas até então ignorada, acerca da forma como a empresa gera e utiliza dinheiro; este facto não retira, na nossa opinião, importância às demonstrações dos fluxos de fundos, cuja informação acerca do desempenho é, ainda, essencial.

Estas razões permitem-nos concluir que uma estrutura conceptual deve proporcionar a preparação e apresentação de informação diversa; aquelas demonstrações contabilísticas, a dos fluxos de caixa e as 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 "empresa em continuidade", "regime do acréscimo" e "consistência"⁵.

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 con 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?... Cúal será en el futuro el papel asignado al auditor: el de detective por mor de los fiascos financieros en que se hundien 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.

⁵ Pressuposto acrescentado pela norma internacional de contabilidade n.º1, reformada em 1994.

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 empresa, 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.

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 na diferença entre o total dos recebimentos e o total dos pagamentos, sendo ignorado o princípio do balanceamento.

Na opinião de José Laínez Gadea e Ana 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 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

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, o 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?

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.

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 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 próprio contenido de elementos característicos.»

BIBLIOGRAFIA

- 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
- GABÁS TRIGO, Francisco (1991): «El marco conceptual de la contabilidad financiera»; Asociacion Española de Contabilidad y Administracion 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
- 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
- MACHADO, José R. Braz (1983): Contabilidade financeira; Associação Portuguesa de Contabilistas; Porto
- RIBEIRO, Joaquim Ferreira (1986): Lições 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