

# Natureza e utilidade das estruturas conceptuais da informação financeira

As estruturas conceptuais enquanto expressão da utilização da lógica e da teoria na regulação contabilística são importantes para que seja possível obter consenso em torno das normas contabilísticas e da informação cuja preparação e apresentação regulam. Por isso, procuram dar resposta a questões relacionadas com os objectivos da Contabilidade Financeira e com o conteúdo e a forma da sua apresentação.

Por Manuel Castelo Branco



Manuel Castelo  
Branco

• Faculdade  
de Economia  
da Universidade  
do Porto

A partir dos anos 70, os organismos de regulação contabilística reclamam para si a tarefa de desenvolver, formalizar e estruturar um conjunto de conceitos e princípios de Contabilidade que subjazem à preparação e comunicação da informação financeira. Aos documentos através dos quais estes conjuntos de conceitos e princípios se divulgam tem-se chamado estruturas conceptuais da informação financeira. Aquele movimento de feição mais institucional de elaboração de estruturas conceptuais iniciou-se nos EUA e alargou-se posteriormente a outros países, em primeiro lugar a outros países anglo-saxónicos, nomeadamente a Austrália, o Canadá, a Nova Zelândia e o Reino Unido e, mais recentemente, a países como a França e a Espanha. Uma estrutura conceptual da informação financeira corresponde fundamentalmente a uma interpretação da teoria da Contabilidade que fundamente teoricamente a preparação e comunicação da informação financeira. O seu principal objectivo proclamado é o de fornecer como ponto de apoio à regulação contabilística uma base conceptual que assegure um elevado grau de coerência entre as normas e uma adequada consistência entre estas e o contexto sócio-económico em que são aplicadas.

O facto de serem os próprios organismos de regulação contabilística a elaborarem as estruturas conceptuais representa o efectivo reconhecimento por parte deles da necessidade de possuírem um suporte conceptual. Pretende-se que tal suporte conceptual sirva de base à reflexão sobre os problemas que estão na origem da promulgação, alteração ou revogação de normas de contabilidade financeira e à discussão desses problemas e das soluções alternativas que relativamente a eles se apresentam.

As estruturas conceptuais são algo de importante para orientar o julgamento dos responsáveis pela regulação contabilística e para facilitar a comunicação de tais responsáveis entre si e entre eles e as partes interessadas no processo e nos resultados da regulação contabilística. Mas estes documentos desempenham também um importante papel na obtenção de consenso em torno do processo de regulação contabilística e das normas que dele resultam e na promoção da sua credibilidade e da credibilidade da informação financeira cuja preparação e apresentação é por eles determinada. Eles desempenham então papéis importantes ao nível do desenvolvimento de normas contabilísticas (papel “desenvolvimentalista”), na compreensão do processo de preparação e

comunicação de informação financeira (papel “educacional”) e na obtenção de consenso em torno das normas e das actividades de regulação contabilística (papel “legitimador”).

As normas contabilísticas são actualmente estabelecidas tendo como referência um enquadramento conceptual que é em grande medida partilhado pelos principais organismos de regulação contabilística. Este enquadramento conceptual tem como exemplo paradigmático a “Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras”, do *International Accounting Standards Board* (IASB) (cf. IASB, 1989).

Dois factos relativamente recentes, a proposta de um modelo de normalização contabilística por parte da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que teria a estrutura conceptual do IASB como importante elemento de desenvolvimento (cf. CNC, 2003) e a decisão, em Outubro de 2004, do IASB e do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) de iniciar um projecto conjunto para desenvolver uma estrutura conceptual comum (cf. Bullen e Crook, 2005), voltaram a colocar as estruturas conceptuais na ordem do dia.

Na segunda secção, apresenta-se uma breve perspectiva histórica do tema em consideração. Na terceira secção, refere-se o que é uma estrutura conceptual e qual é a sua razão de ser. Na quarta secção, analisa-se o processo metodológico utilizado na elaboração das principais estruturas conceptuais, o denominado “itinerário lógico-dedutivo”. Na quinta secção, dá-se conta de como podem ser úteis as estruturas conceptuais. Na sexta secção, retiram-se algumas conclusões.

### Breve perspectiva histórica das estruturas conceptuais

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) dos Estados Unidos foi o primeiro organismo “oficial” a desenvolver uma estrutura conceptual. Ela foi desenvolvida e publicada entre 1978 e 2000 na forma de *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC) (cf. FASB, 1978, 1980-a, 1980-b, 1984,

1985, 2000). Estes documentos constituíram a primeira, e mais importante, manifestação daquele movimento de feição mais institucional de produção de estruturas conceptuais anteriormente referido, constituindo uma espécie de trabalho seminal relativamente ao assunto sobre o qual se debruça este estudo.

Ao FASB seguiram-se organismos de regulação de outros países de tradição contabilística anglo-saxónica (cf. Scott, 2002). No Canadá, o *Accounting Standards Committee* do *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) publicou em 1988 no *CICA Handbook* um projecto de estrutura conceptual de reduzida dimensão e que seguia muito de perto a estrutura conceptual do FASB. Na Austrália, o *Australian Accounting Research Foundation* iniciou em 1990, em conjunto com o *Accounting Standards Review Board* (que em 1991 passou a chamar-se *Australian Accounting Standards Board*), a publicação de *Statements of Accounting Concepts*, que constituem a sua estrutura conceptual. Em 1993, a *New Zealand Society of Accountants*, emitiu um “Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting.”

Em 1989, o *International Accounting Standards Board* (IASB)<sup>(1)</sup> tinha já publicado um documento onde dava conta da sua proposta de “Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras” (cf. IASB, 1989), o qual seguia claramente o modelo do FASB. Todavia, como não poderia deixar de ser, a estrutura conceptual do IASB tem um maior nível de generalidade, não propondo soluções para algumas questões.

O *Accounting Standards Board* (ASB) do Reino Unido iniciou pouco tempo após a sua criação, em 1990, um projecto de elaboração de uma estrutura conceptual, a que chamou “Statement of Principles for Financial Reporting” tomando como base a estrutura conceptual do IASB. Entre 1990 e 1995 foram publicadas versões provisórias dos capítulos do “Statement of Principles”, cuja primeira versão provisória completa, que consistia de revisões daqueles capítulos individuais, foi publicada em 1995. Em Março

de 1999, foi publicada uma nova versão provisória do “Statement of Principles”. Em 9 de Dezembro de 1999, o projecto foi dado por concluído (cf. ASB, 1999-b).

No que diz respeito aos países de tradição contabilística não anglo-saxónica, foi em França, proposta pela *Ordre des Experts Comptables* (OEC), que surgiu «a primeira tentativa de uma estrutura conceptual fora do mundo anglo-saxónico» (OEC, 1996: 18). Este projecto de “Cadre conceptuel de la comptabilité en tant que système de représentation publique de la situation économique (et financière) de l’entreprise”, foi elaborado pelo *Comité Professionnel de Doctrine Comptable* da OEC e publicado em Maio de 1996 (cf. OEC, 1996).

O segundo país de tradição contabilística não anglo-saxónica a elaborar uma estrutura conceptual foi a Espanha, país em que a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) terminou em Setembro de 1999 um projecto de “Marco Conceptual de la Información Financiera” (cf. AECA, 1999).

Em Outubro de 2004, o IASB e o FASB decidiram iniciar um projecto conjunto para desenvolver uma estrutura conceptual comum, baseada nas suas estruturas conceptuais já existentes (cf. Bullen e Crook, 2005).

### A razão de ser de uma estrutura conceptual

Uma estrutura conceptual da informação financeira corresponde fundamentalmente a uma interpretação da teoria da Contabilidade que fundamente teoricamente a preparação e comunicação da informação financeira. O seu principal objectivo proclamado é o de fornecer como ponto de apoio à regulação contabilística uma base conceptual, permitindo, nomeadamente, a elaboração e emissão de normas de Contabilidade coerentes entre si.

As estruturas conceptuais têm procurado dar resposta a questões relacionadas com os objectivos da contabilidade financeira – para quem e por quem deve ser a informação financeira preparada e quais os propósitos que deve servir – e com o conteúdo e a forma da sua apresentação. Neste sentido, ne-

las se tem tratado fundamentalmente das seguintes questões:

- os objectivos da informação financeira;
- as características qualitativas da informação financeira;
- as definições dos elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, activo, passivo, gasto e rendimento);
- os critérios de reconhecimento e medida dos elementos das demonstrações financeiras;
- a apresentação da informação financeira.

A maior parte do que se tem escrito sobre o que é (ou pretende ser) uma estrutura conceptual não difere muito do que sobre isso escreveu o FASB (1976: 2) num dos primeiros estudos que publicou no âmbito do projecto de elaboração da sua estrutura conceptual: «Uma estrutura conceptual é uma *constituição*, um sistema coerente de objectivos e princípios fundamentais inter-relacionados que pode conduzir a normas consistentes e que prescreve a natureza, função e limites da contabilidade financeira e das demonstrações financeiras.»

Uma «estrutura conceptual da informação financeira» é um quadro de conceitos de referência para a regulação da preparação e apresentação da informação financeira a divulgar pelas entidades que se considera deverem fazê-lo. Segundo Cañibano e Gonzalo (1995: 272), trata-se de um «produto de/e para a regulação contabilística», surgindo simultaneamente como algo de necessário para a alimentar e como uma justificação do seu próprio funcionamento. Ao prescrever «a natureza, funções e limites da contabilidade financeira e das demonstrações financeiras», uma estrutura conceptual permite sobretudo tornar «mais fácil e mais operacional» o processo de elaboração e emissão de normas de Contabilidade (*op. cit.*: 273). As estruturas conceptuais são então instrumentos de política contabilística, havendo mesmo quem lhes chame a «ferramenta de normalização contabilística do século XXI» (Pérez-Grueso, 1997).

O facto de serem os próprios organismos responsáveis pela regulação contabilística os principais utilizadores e aqueles que provavelmente mais beneficiam com a existência das estruturas conceptuais por eles pró-

prios elaboradas tem sido desde início afirmado pelos responsáveis pelo projecto de elaboração de uma estrutura conceptual do FASB. Com esse sentido, é afirmado no prefácio de cada um dos SFAC que é o próprio FASB o «mais directo beneficiário da orientação» por eles dada.

Também os responsáveis pela elaboração da estrutura conceptual do ASB afirmam (ASB, 1999a: 4) que o impacto que o seu “Statement of Principles” terá na prática contabilística se efectuará através da sua «influência no processo de estabelecimento de normas», uma vez que o seu «principal propósito é o de fornecer um quadro de referência» para assistir os responsáveis pelo estabelecimento de normas contabilísticas no seu desenvolvimento e revisão.

Alguns autores, nomeadamente Macve (1997: 45) e Solomons (1997: 7), referem com razão que quando não existe uma estrutura conceptual explícita os organismos e indivíduos responsáveis pela regulação contabilística optam por determinado tipo de normas com base numa qualquer estrutura conceptual implícita. Macve (*ibid.*) pronuncia-se pela importância de tornar explícitas essas estruturas conceptuais que existem de forma implícita para que se possa discutir e avaliar de forma racional as propostas que são feitas. Anthony (1987: 75), por seu lado, salienta que as normas de Contabilidade são desenvolvidas no âmbito de um enquadramento fornecido por conceitos e que sendo estes insatisfatórios também as normas serão insatisfatórias. Por tudo isto, é importante reconhecer que a alternativa a uma estrutura conceptual explícita não é a ausência total de uma estrutura conceptual, mas antes a existência de uma estrutura conceptual implícita e possivelmente deficiente.

Embora a elaboração de uma estrutura conceptual passe pelo estabelecimento dos fundamentos conceptuais subjacentes à informação financeira produzida e apresentada para divulgação pública, ela não pode ser considerada como uma teoria da Contabilidade no sentido estrito do termo. Na verdade, a elaboração de uma estrutura conceptual da informação financeira é simultaneamente um projecto teórico de natureza cien-

tífica e, porque é ao mesmo tempo um resultado de e um instrumento de apoio a um processo institucional de tomada de decisões quanto à regulação das actividades contabilísticas, um projecto de natureza política.

Miller (1985: 71) considera mesmo que a «estrutura conceptual é melhor compreendida como um documento político do que como um esforço puramente conceptual.» Esta é uma afirmação particularmente adequada ao caso da estrutura conceptual do FASB (aquele a que se refere Miller) que é o resultado dos «mesmos processos políticos – com a mesma necessidade de obter compromissos – que são usados para estabelecer normas» (*op. cit.*: 71-72).

De resto, a utilização da palavra “constituição” para caracterizar as estruturas conceptuais não deixa de capturar a natureza política destes projectos. Neste sentido se pronuncia Horngren (1981: 88), para quem a caracterização da estrutura conceptual do FASB como uma constituição implica claramente uma perspectiva da regulação contabilística como dizendo respeito a problemas de escolha social. Também para Hendriksen e Van Breda (1992: 123) tal caracterização «sublinha a natureza política do estabelecimento de normas contabilísticas.» Kripke (1989: 44) considera até que foi quando «descreveu a sua estrutura conceptual como uma ‘constituição’ (i.e., um conjunto de princípios latos construídos pelo homem)» que o FASB se aproximou mais da verdade.

### **O raciocínio lógico-dedutivo como processo metodológico de elaboração de uma estrutura conceptual**

Existe um grande consenso entre os autores que têm escrito sobre a problemática das estruturas conceptuais em considerar que os fundamentos teóricos (isto é, os conceitos e princípios contabilísticos) que subjazem à preparação e apresentação da informação financeira devem ser estabelecidos por meio de um “raciocínio” ou “itinerário lógico-dedutivo”. De facto, esse foi o modelo seguido pelo FASB na elaboração dos SFAC, e pode dizer-se que as mais importantes estru-

ras conceptuais elaboradas posteriormente utilizam também esse tipo de processo na elaboração desses documentos.

Das estruturas conceptuais referidas neste trabalho, apenas a da OEC se afasta do modelo dominante e parece não utilizar o referido raciocínio ou itinerário lógico-dedutivo (cf. Castelo Branco e Lima Rodrigues, 2000). A propósito da estrutura da OEC, Gabás Trigo e Pérez-Grueso (2000: 98) consideram que o facto de uma proposta não assumir o raciocínio lógico-dedutivo como «característica de partida», invalida-a «como uma manifestação da teoria da estrutura conceptual.» No entanto, esta diferença da estrutura da OEC relativamente às demais poderá ser mais aparente do que real, como concluem Escobar Perez e Lucuix Garcia (2002: 142) num trabalho em que comparam a estrutura da OEC com a do ASB relativamente aos aspectos considerados como fundamentais no raciocínio lógico-dedutivo.

O itinerário lógico-dedutivo caracteriza-se pela consideração da seguinte sequência de etapas:

- em primeiro lugar, realiza-se uma análise das características do contexto económico, jurídico e social, cuja importância deriva do facto de a definição dos objectivos da informação financeira se dever fundamentar nela;
- de seguida, definem-se os objectivos subjacentes à preparação e apresentação da informação financeira, nomeadamente com base nas necessidades dos utilizadores da informação financeira que se pensa deverem ser satisfeitas no âmbito das características do contexto sócio-económico;
- segue-se o estabelecimento das hipóteses fundamentais e dos requisitos da informação financeira, ou seja, das características qualitativas que essa informação deve possuir para que possa cumprir os objectivos definidos;
- o passo seguinte diz respeito à definição dos elementos das demonstrações financeiras e dos critérios para o seu reconhecimento e medida.

O raciocínio lógico-dedutivo é então um raciocínio sequencial cujo primeiro passo diz respeito à definição dos objectivos que presidem à preparação e apresentação da in-

formação financeira. Mas a verdade é que a identificação desses objectivos deve ser precedida por uma análise das características do contexto económico, jurídico e social, devendo a definição dos objectivos da informação financeira fundamentar-se nela.

Um elemento fundamental do raciocínio lógico-dedutivo tem a ver com a identificação das necessidades dos utilizadores da informação financeira, que pode ser considerado como parte da análise do contexto e prévio à definição dos objectivos mas cuja importância justifica uma referência especial. Isto é assim porque, como bem afirma Tua Pereda (1996: 6), os «passos do itinerário lógico-dedutivo têm um importante fio condutor: conseguir e potenciar a utilidade da informação financeira para a tomada de decisões e, com isso, satisfazer as necessidades dos seus utilizadores.»

Não é uma dedução de natureza axiomática que caracteriza as estruturas conceptuais. Aceitando embora a designação de «itinerário lógico-dedutivo», é necessário compreender que o tipo de dedução utilizada nas estruturas conceptuais é um tipo de dedução a que Tua Pereda (1997: 55) chama de «semântica.» Como bem refere Tua Pereda, neste tipo de dedução não existem regras que possam conduzir a uma única solução não sendo por isso possível chegar a «conclusões categóricas» (*ibid.*). Na verdade, a dedução semântica permite apenas que se assegure um «mínimo de congruência», mas sendo sempre possível chegar a diversas soluções, todas elas congruentes, o que dá origem a um problema de selecção entre alternativas (*op. cit.*: 56).

Storey e Storey (1998: 86) reconhecem que não se espera que a estrutura conceptual «forneça automaticamente respostas prontas, únicas e obviamente lógicas para complexos problemas de contabilidade ou relato financeiros, mas deve ajudar na sua resolução.» Estes autores salientam que «a estrutura conceptual não garante soluções lógicas para os problemas contabilísticos» e que «os resultados dependem de forma significativa daqueles que usam os conceitos para estabelecer normas», mas consideram também que ela «fornece de facto instrumentos

valiosos para os normalizadores contabilísticos» (*op. cit.*: 88).

De acordo com tal perspectiva, a forma como é utilizada uma estrutura conceptual no estabelecimento de normas pode melhor ser compreendida se se reconhecer que elas «evoluem como um resultado de pessoas inteligentes pensarem profundamente sobre os problemas que necessitam de ser resolvidos, e realizarem o seu pensamento sobre um fundo conceptual que chama a si o respeito e o apoio da comunidade» (Stamp, 1980: 91).

Como quer que seja, a verdade é que se compreende agora que a forma como é utilizada uma estrutura conceptual não tem muito a ver com a ideia inicial de que se poderiam deduzir dela de forma quase imediata e lógica as normas contabilísticas ou mesmo, ao nível da construção da própria estrutura conceptual, que seria possível deduzir os seus componentes uns dos outros da mesma forma imediata e lógica. A verdade é que apenas se pode utilizar a estrutura conceptual para orientar o julgamento dos responsáveis pelo estabelecimento de normas, para facilitar a comunicação e o debate entre tais responsáveis e entre eles e as partes interessadas nesse processo. Com tudo isto, o que se espera é a obtenção de consenso em torno do processo de regulação contabilística e dos seus resultados e um aumento da credibilidade desse processo e da informação contabilística cuja preparação e comunicação é por ele determinada.

### **A utilidade das estruturas conceptuais**

A utilidade das estruturas conceptuais está principalmente relacionada com os papéis que desempenha no desenvolvimento de normas, na compreensão do processo de preparação e comunicação de informação financeira e na obtenção de consenso em torno das normas e das actividades de regulação contabilística. Na esteira de Heath (1988), é possível designar o primeiro papel de «desenvolvimentalista» e o segundo de «educacional». O terceiro pode designar-se de «legitimador».

O papel «desenvolvimentalista» das estruturas conceptuais está relacionado com o facto dos organismos de regulação contabilística poderem obter na estrutura conceptual um conjunto de critérios para (Tua Pereda, 1996: 8; 1997: 45):

- elaborar novas normas;
- ajuizar da validade das normas já existentes;
- optar pela solução mais adequada de entre as várias que são possíveis, por ser congruente com a estrutura conceptual;
- evitar tanto quanto possível a contradição entre normas;
- reduzir a gama de soluções alternativas permitidas pela regulação;
- coordenar as diferentes manifestações ou escalões hierárquicos da regulação contabilística.

O papel «educacional» das estruturas conceptuais está relacionado com a sua utilidade no favorecimento da comunicação entre os organismos de regulação contabilística e os diferentes agentes nela interessados. Isso passa em parte pela contribuição que dá para a compreensão das normas contabilísticas e da informação financeira.

Referindo-se à estrutura conceptual do FASB, Heath (1988) argumenta que, do ponto de vista do seu papel educacional, ela tem aspectos positivos e negativos. No que diz respeito aos primeiros, ela contribuiu de facto para uma melhor compreensão do processo e objectivos da preparação e comunicação de informação financeira. No que respeita aos segundos, uma das suas falhas tem a ver com o facto de ser de muito difícil leitura. Estas considerações podem ser alargadas às outras estruturas conceptuais.

No que diz respeito ao seu papel no ensino da Contabilidade, torna-se mais difícil avaliar o seu impacto. A este propósito não é possível deixar de concordar com Macve (1997: 192) quando afirma, referindo-se à estrutura conceptual do FASB, que ela tem de facto «valor educacional», mas desde que seja analisada a partir de uma «perspectiva crítica.» Isto porque existe o perigo real de as estruturas conceptuais «oficiais» se imporem como uma espécie de «teoria oficial da Contabilidade» (*op. cit.*: 194). De facto, devi-

do ao seu estatuto, existe o perigo de que documentos deste tipo se tornem inibidores de progressos futuros (cf. Heath, 1988: 104; Whittington, 1996: 34).

O papel «legitimador» das estruturas conceptuais está relacionado com o facto deste tipo de documento poder «ser um aglutinante, de carácter sociológico, que legitima a regulação ao suscitar adesões e consenso em torno da norma» (Tua Pereda, 1997: 50). Este aspecto é de bastante importância porque, como bem refere Hørgren (1981: 90), o processo de elaboração e emissão de normas contabilísticas inclui a obtenção de aceitação e apoio generalizados e um dos principais papéis da estrutura conceptual é precisamente o de aumentar a probabilidade de aceitação de normas específicas a ser propostas ou já em vigor. Alguns autores sugerem mesmo que a função de uma estrutura conceptual seria a de ajudar a tornar as normas contabilísticas mais fáceis de vender aos preparadores e utilizadores da informação financeira e tornar mais difícil atacá-las (Page e Spira, 1999: 492).

A justificação e explicação da promulgação, alteração ou revogação de normas, com referência a argumentos teóricos e constitucionais do tipo dos expostos nas estruturas conceptuais é fundamental para a necessária credibilidade da regulação contabilística e da informação financeira preparada e comunicada de acordo com as normas contabilísticas. É inevitável que as opções quanto a normas contabilísticas afectem as diferentes partes interessadas de forma diferente, sendo impossível contornar a natureza política da regulação contabilística. Por isso, é preferível a referência a princípios teóricos e constitucionais como os constantes das estruturas conceptuais do que a referência a uma prática de aceitação generalizada.

Mas as estruturas conceptuais são não só um produto do processo de regulação contabilística, como também se pretende que lhe sirvam de apoio. De resto, uma das principais dificuldades com que se deparam as estruturas conceptuais tem a ver com o facto de exigirem também que exis-

ta consenso a seu propósito. Esta é uma das ambiguidades de documentos deste tipo: tendo como objectivo facilitar a existência de consenso em torno das normas, necessitam eles próprios de obter consenso em seu torno para que o possam fazer.

Nas estruturas conceptuais, a lógica e a teoria são utilizadas para que seja possível apresentar um argumento rigoroso no sentido de persuadir os outros da propriedade das escolhas realizadas no âmbito da política contabilística. Mas, sendo realizadas no seio das próprias estruturas conceptuais escolhas quanto a alternativas básicas, também relativamente a elas próprias a lógica e a teoria são utilizadas para persuadir os outros da propriedade dessas escolhas. Ou seja, não só as estruturas conceptuais enquanto expressão da utilização da lógica e da teoria na regulação contabilística são importantes para que seja possível obter consenso em torno das normas contabilísticas, como também a lógica e a teoria subjacentes às estruturas conceptuais são importantes para a obtenção de consenso em torno de tais documentos.

A utilidade das estruturas conceptuais resulta principalmente do facto de poderem constituir uma importante forma de aumentar a credibilidade da informação financeira. Tal credibilidade é importante para promover a confiança dos agentes nessa informação e no seu comportamento quando baseado em tal informação e também a confiança nos outros agentes com os quais se inter-relacionam e no comportamento destes. É neste sentido que o consenso é importante. Na verdade, «a credibilidade da Contabilidade, e dos seus objectivos e normas, também depende da existência de um consenso no seio da sociedade que suporta esses objectivos e as normas. Sem tal aceitabilidade geral é inverosímil que o relato financeiro seja credível, e se ele não é credível, será inútil. Se ele é inútil, então falha claramente em corresponder ao objectivo principal do relato financeiro» (Stamp, 1980: 35).

Um aspecto intimamente relacionado com a obtenção de consenso em torno das nor-

mas mas que não deve com ele ser confundido, tem a ver com o facto de a elaboração de estruturas conceptuais ter muito a ver com a tentativa de obter consenso em torno das suas actividades por parte dos organismos de regulação contabilística. Este aspecto de legitimação das suas actividades e do seu funcionamento por parte dos organismos responsáveis pelo estabelecimento e promulgação de normas contabilísticas é fundamental para a obtenção de consenso em torno das próprias normas.

Macve (1997: 171) refere que os organismos de regulação contabilística procuram também através de uma estrutura conceptual demonstrar a posse de «uma competência técnica única que é necessária, se não suficiente, para justificar o seu exercício de autoridade sobre aqueles que são afectados pelas suas decisões.» Este aspecto parece ter alguma importância porquanto vários autores têm salientado o facto de a estrutura conceptual do FASB dever a sua existência à necessidade percebida por este organismo de chamar a atenção para a sua legitimidade técnica e evitar ingerências de organismos governamentais ao nível da regulação da prática contabilística.

### Observações conclusivas

Porque a autoridade das normas contabilísticas está dependente do consenso gerado a seu respeito, a crença na veracidade da representação do real e da informação fornecidas pela Contabilidade Financeira é importante para a obtenção do consenso em torno das normas que regulam a produção e divulgação da informação financeira. Por isso, o facto de os organismos de regulação utilizarem teorias científicas na produção dessas normas e na consideração dos fundamentos conceptuais a elas subjacentes poderá ser fundamental para a crença na veracidade da informação produzida com base em tais normas e fundamentos conceptuais. Nesta perspectiva, as estruturas conceptuais enquanto expressão da utilização da lógica e da teoria

na regulação contabilística são importantes para que seja possível obter consenso em torno das normas contabilísticas e da informação cuja preparação e apresentação regulam.

As estruturas conceptuais têm procurado dar resposta a questões relacionadas com os objectivos da Contabilidade Financeira – para quem e por quem deve ser a informação financeira preparada e quais os propósitos que deve servir – e com o conteúdo e a forma da sua apresentação. Sobre as estruturas conceptuais da informação financeira recai a responsabilidade de fundamentar a elaboração das normas que regulam a prática contabilística com o objectivo último de que esta actividade e a informação por ela disponibilizada possam contribuir para o melhor funcionamento possível da vida sócio-económica.

São os próprios organismos responsáveis pela regulação contabilística os principais utilizadores e aqueles que provavelmente mais beneficiam com a existência das estruturas conceptuais por eles próprios elaboradas. De facto, elas não só servem para orientar o julgamento daqueles que são responsáveis pela promulgação, alteração e revogação de normas de Contabilidade Financeira, como também para facilitar a comunicação de tais responsáveis entre si e entre eles e as partes interessadas no processo e nos resultados da regulação contabilística. Mas o objectivo final será a obtenção de consenso em torno do processo de regulação contabilística e das normas que dele resultam e um aumento da sua credibilidade e da credibilidade da informação financeira cuja preparação e apresentação é por eles determinada.

Nesta perspectiva, a justificação e explicação da promulgação, alteração ou revogação de normas com referência a argumentos teóricos e constitucionais do tipo dos expostos nas estruturas conceptuais é fundamental para a necessária credibilidade de regulação contabilística e da informação financeira preparada e divulgada de acordo com as normas contabilísticas. ★

*(Texto recebido pela CTOC em Outubro de 2005)*

## Bibliografia

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1999), *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Madrid: AECA.
- Anthony, Robert N. (1987), *We don't have the accounting concepts we need*, Harvard Business Review, Janeiro-Fevereiro, pp. 75-83.
- ASB (Accounting Standards Board) (1999-b), *Statement of Principles for Financial Reporting*, London: ASB.
- ASB (Accounting Standards Board) (1999-a), *Statement of Principles for Financial Reporting – Some Questions Answered*, London: ASB
- Bullen, Halsey G. e Crook, Kimberley (2005), *Revisiting the Concepts. A New Conceptual Framework Project*, documento on-line, [http://www.fasb.org/communications\\_paper.pdf](http://www.fasb.org/communications_paper.pdf).
- Canibano, Leandro e Gonzalo, José António (1995), *Apêndice: Los programas de investigación en contabilidad*, in Canibano, Leandro (1997), *Teoría Actual de la Contabilidad (Técnicas Analíticas y problemas metodológicos)*, Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoría de Cuentas, pp. 261-303.
- Castelo Branco, Manuel e Lima Rodrigues, Lúcia (2000), *Estruturas conceituais da informação financeira: uma análise comparativa*, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, No. 418, Julho, pp. 198-207.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística) (2003), *Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística*, documento on-line, [http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN\\_LO\\_CE\\_AprovadoCG.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf).
- Escobar Perez, Bernabé e Lucuix García, Inmaculada (2002), *Análisis comparativo de las últimas propuestas sobre la elaboración de un marco conceptual para la contabilidad financiera: ASB y OECF*, Técnica Contable, n.º 638, pp. 125-143
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (2000), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 7 – Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1985), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 6 – Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1984), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1980-b), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 4 – Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1980-a), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Connecticut: FASB.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1976), *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, Connecticut: FASB.
- Gabas Trigo, Francisco e Perez-Gruesco, Ana José Bellostas (2000), *Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera*, in Tua Pereda, Jorge (coord.), *El Marco Conceptual para la Información Financiera: Análisis y comentarios*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, pp. 93-127.
- Heath, Loyd C. (1988), *On Accounting Literature*, Accounting Horizons, Junho, pp. 100-104.
- Hendriksen, Eldon S e van Breda, Michael F. (1992), *Accounting theory*, 5<sup>th</sup> ed., Chicago: Irwin.
- Hornngren, Charles T. (1981), *Uses and Limitations of a Conceptual Framework*, Journal of Accountancy, Abril, pp. 86, 88, 90, 92, 94-95.
- IASB (International Accounting Standards Board) (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Londres: IASB.
- Kripke, Homer (1989), *Reflections on the FASB's Conceptual Framework for Accounting and on Auditing*, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 4, No. 1, pp. 3-65.
- Macve, Richard (1997), *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool, or threat?*, New York & London: Garland Publishing.
- Miller, Paul W. B. (1985), *The Conceptual Framework: Myths and Realities*, Journal of Accountancy, Março, pp. 62-64, 66-67, 70-71.
- OEC (Ordre des Experts Comptables) (1996), Comité Professionnel de Doctrine Comptable, *Cadre conceptuel de la comptabilité*, Revue Française de Comptabilité, n.º 278, Maio de 1996, pp. 17-51.
- Page, Michael e Spira, Laura (1999), *The conceptual underwear of financial reporting*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 12, n.º 4, pp. 489-501.
- Pérez-Gruesco, Ana José Bellostas (1997), *La Herramienta de Normalización Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España*, Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoría de Cuentas.
- Scott, William R. (2002), *An International Comparison and Evaluation of Financial Accounting Concepts Statements*, Canadian Accounting Perspectives, Vol. 1, n.º 2, pp. 163-184.
- Solomons, David (1997), *Guidelines for financial reporting standards*, New York & London: Garland Publishing. (ed. original: 1989, London: Institute of Chartered Accountants in England & Wales).
- Stamp, Edward (1980), *Corporate Reporting: Its Future Evolution*, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Storey, Reed K. e Storey, Sylvia (1998), *Special Report – The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Connecticut: FASB.
- Tua Pereda, Jorge (1997), *Necesitamos un Marco Conceptual?*, Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 213, pp. 29-66.
- Tua Pereda, Jorge (1996), *Ampliar el Marco Conceptual de la Información Financiera*, Boletín AECA, n.º 40, Fevereiro-Junho de 1996, pp. 5-9.
- Whittington, Geoffrey (1996), *Accounting Standards: A Mixed Blessing?*, in Lapsley, Irvine (ed.), *Essays in Accounting Thought: A Tribute to W. T. Baxter*, Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, pp. 22-40.

(<sup>1</sup>) O documento que aparece designado neste trabalho como estrutura conceptual do IASB foi preparado pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), tendo sido aprovado em Abril de 1989, e adoptado pelo IASB em Abril de 2001.