

SEÇÃO INTERNACIONAL

A DEFINIÇÃO DE ACTIVOS NAS ESTRUTURAS CONCEPTUAIS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA*

MANUEL CASTELO BRANCO

Prof. Assistente Convidado da Faculdade de Economia da Universidade do Porto – Portugal
E-mail: mcbranco@fep.up.pt

RESUMO

As estruturas conceptuais da informação financeira têm procurado definir, nomeadamente, os objectivos subjacentes à preparação e apresentação da informação financeira, as características qualitativas dessa informação, os elementos das demonstrações financeiras e os critérios para o seu reconhecimento e mensuração. Neste trabalho, procura-se mostrar quais são as questões mais importantes a serem resolvidas na definição dos elementos das demonstrações financeiras e a forma como as principais estruturas conceptuais lidaram com elas, designadamente no que diz respeito à definição de activos. Identifica-se uma evolução na definição de activos, argumentando-se que a definição apresentada pelo *Accounting Standards Board* do Reino Unido é a mais adequada das apresentadas até ao momento.

Palavras-chave: Activos; Demonstrações Financeiras; Estrutura Conceptual.

ABSTRACT

Conceptual framework documents deal with the objectives of financial reporting, the qualitative characteristics of financial information, the definitions of the elements of financial statements and the criteria for their recognition and measurement. This paper addresses the most important issues to be dealt with when defining the elements of financial statements and the way in which the main conceptual frameworks resolves such issues, namely in terms of the definition of assets. An evolution in the definition of assets is identified, and the definition presented by the UK Accounting Standards Board is considered to be the most appropriate among those presented thus far.

Keywords: Assets; Conceptual Frameworks; Financial Statements.

Recebido em 03.05.05 • Aceito em 10.08.05 • 2ª versão aceita em 26.09.05

* O autor expressa o seu agradecimento aos Consultores *ad hoc* e membros do Conselho Editorial da Revista Contabilidade e Finanças pelos seus comentários a uma versão preliminar deste texto. Naturalmente, apenas ele é responsável pelos erros aqui cometidos.

1 INTRODUÇÃO

A partir dos anos 70, inicia-se, nos EUA, um processo de desenvolvimento, formalização e estruturação de um conjunto de conceitos e princípios de Contabilidade que subjazem à preparação e apresentação da informação financeira, levado a cabo pelos próprios organismos de regulação contabilística. Esse processo 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 a uma interpretação da teoria da Contabilidade que fundamente a preparação e apresentação da informação financeira. 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 esses 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.

Um dos aspectos fundamentais desses documentos prende-se com a definição dos elementos das demonstrações financeiras. Neste trabalho, procura-se mostrar quais são as questões mais importantes a serem resolvidas na definição desses elementos e a forma como as principais estruturas conceptuais lidaram com elas, designadamente no que diz respeito à definição de activos. Na segunda secção, refere-se o que é uma estrutura conceptual e qual é a sua razão de ser. Na terceira secção, identifica-se a atribuição do primado conceptual a activos e passivos como a abordagem que tem sido adoptada pelas principais estruturas conceptuais. Na quarta secção, faz-se uma análise da definição de activo nas principais estruturas conceptuais e analisa-se a sua evolução. Na quinta secção, analisa-se a forma como a *Ordre des Experts Comptables* (OEC) francesa define os elementos das demonstrações financeiras à luz da análise feita na secção anterior. Na sexta secção, retiram-se algumas conclusões.

2 O QUE É UMA ESTRUTURA CONCEPTUAL

Uma estrutura conceptual da informação financeira corresponde a uma interpretação da teoria da Contabilidade que fundamente 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 elas e o contexto sócio-económico em que são aplicadas.

As estruturas conceptuais têm procurado dar resposta a questões relacionadas com os objectivos da informação financeira, as características qualitativas que ela deve possuir, as definições dos elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, activo, passivo, gasto e rendimento) e os critérios para o seu reconhecimento e mensuração.

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.

Todavia, embora a sua elaboração passe pelo estabelecimento dos fundamentos conceptuais subjacentes à preparação e apresentação de informação financeira, uma estrutura conceptual não pode ser considerada apenas como um projecto teórico de natureza científica. Na verdade, ela é também um projecto de natureza política, uma vez que 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.

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. Miller (1985:332) considera mesmo que a “estrutura conceptual é melhor compreendida como um documento político do que como um esforço puramente conceptual”. Essa 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 esta-

belecer normas” (ibid.). De resto, a utilização da palavra “constituição” para caracterizar as estruturas conceptuais implica uma perspectiva da regulação contabilística como dizendo respeito a problemas de escolha social (HORNGREN, 1981:88).

A estrutura conceptual poderá ter uma outra dimensão, a saber, a de “ser um aglutinante, de carácter sociológico, que legitima a regulação ao suscitar adesões e consenso em torno da norma” (TUA PEREDA, 1997:50). Esse aspecto é de bastante importância porque, como bem refere Horngren (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 serem propostas ou já em vigor.

As estruturas conceptuais podem ser pensadas como instrumentos que servem para orientar o julgamento dos responsáveis pelo estabelecimento de normas e para facilitar a comunicação e o debate entre eles e as partes interessadas nesse processo. Mas elas desempenham, também, um importante papel na obtenção de consenso em torno do processo de regulação contabilística e dos seus resultados, possibilitando um aumento da credibilidade desse processo e da informação contabilística cuja preparação e apresentação é por ele determinada.

Um aspecto intimamente relacionado com a obtenção de consenso em torno das normas, mas que não deve com ele ser confundido, diz respeito ao 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. Esse 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.

3 A ATRIBUIÇÃO DO PRIMADO CONCEPTUAL A ACTIVOS E PASSIVOS

A atribuição do primado conceptual aos activos e passivos ou aos rendimentos e gastos na definição dos elementos das demonstrações financeiras tem a ver com a existência de duas perspectivas diferentes sobre o conceito de resultado. De acordo com o FASB (1976: 3, 35), “a questão conceptual” da escolha entre aquelas duas visões diz respeito “à selecção dos elementos mais fundamentais cujas definições precisas controlam a definição dos outros elementos”.

Conforme a perspectiva que se traduz na atribuição do primado conceptual aos rendimentos e gastos, a determinação do resultado de um período faz-se através da identificação dos rendimentos e gastos desse período e do seu correcto balanceamento (*matching*). Nessa perspectiva, activos e passivos são considerados como resíduos que devem ser transportados para períodos futuros, podendo incluir elementos que não são verdadeiros recursos económicos e obrigações, se a consideração desses elementos no balanço é necessária para assegurar um balanceamento adequado e evitar distorção dos resultados (SPROUSE, 1978:68).

Segundo a perspectiva que se traduz na atribuição do primado conceptual aos activos e passivos, o resultado é visto como a alteração no valor obtido pela subtracção dos passivos aos activos no início e no fim do período e os rendimentos e gastos são vistos como resultando de alterações no valor dos activos e passivos.

Essas duas perspectivas têm, também, sido vistas como privilegiando ou o balanço ou a demonstração dos resultados. A primeira perspectiva vê a demonstração dos resultados como a principal demonstração financeira e o balanço como uma demonstração residual que contém rendimentos e gastos não balanceados. A segunda perspectiva vê o balanço como a demonstração financeira principal, sendo a sua principal preocupação a correcta identificação e medida de todos os activos e passivos.

Trata-se, na verdade, de duas visões diversas do resultado que Storey e Storey (1998:76) dizem ser “essencialmente incompatíveis”. Enquanto a primeira vê o resultado “como um aumento de riqueza ou domínio sobre recursos económicos”, a segunda vê o resultado como “um indicador do desempenho de uma empresa e da sua gerência” (ibid.).

Para além dessas duas perspectivas, o FASB (1976:3, 48-49) refere, ainda, uma terceira perspectiva de acordo com a qual a articulação do balanço e da demonstração dos resultados é desnecessária ou mesmo desvantajosa ou que activos e passivos e rendimentos e gastos devem ser definidos e medidos de forma independente. De acordo com essa perspectiva, os efeitos de todas as alterações nos activos e passivos seriam reconhecidos no balanço, mas alguns deles não seriam reconhecidos na demonstração dos resultados por não serem consequência do desempenho da gerência/administração (MILLER, 1990:26). As duas demonstrações financeiras teriam existência e significado independentes, podendo até serem utilizados diferentes esquemas de medida para as duas (SPROUSE, 1978:68).

A abordagem do primado conceptual dos activos e passivos é aquela que tem sido adoptada

pelas principais estruturas conceptuais, não só as do FASB, do IASB, do ASB, e, de forma menos coerente, da OEC, como também por estruturas conceptuais elaboradas pelos organismos de regulação contabilística de outros países e não analisadas neste trabalho (cf. SCOTT, 2002; STOREY e STOREY, 1998).

Na verdade, tal abordagem tem como objectivo o de introduzir melhorias na qualidade das demonstrações financeiras em geral e, “através da disciplina que as definições permitirão impor no reconhecimento de rendimentos e gastos”, melhorias na qualidade das demonstrações de desempenho, como a demonstração dos resultados, em particular (ASB, 1999b:139).

Mas é, também, necessário ter consciência de que a perspectiva dos rendimentos e gastos está, ainda, muito presente na forma de pensar de muitos contabilistas, sendo a sua primeira reacção a um problema contabilístico pensar sobre o balanceamento de rendimentos e gastos (STOREY e STOREY, 1998:83). É necessário algum tempo para que se dê uma alteração da forma de pensar no sentido de considerar primeiro os efeitos de transacções ou outros acontecimentos sobre activos e/ou passivos e depois como o efeito sobre aqueles afecta rendimentos ou gastos (ibid.). Todavia, a verdade é que a importância da perspectiva dos rendimentos e gastos na prática tem vindo a diminuir. Mais ainda, a direcção da harmonização contabilística internacional vai no sentido do desaparecimento dessa perspectiva.

Como afirmam Storey e Storey (1998:87), a estrutura conceptual “ajuda a colocar as questões correctas” e “as definições dos elementos das demonstrações financeiras não só tornam claro quais são as questões correctas mas também a ordem pela qual as colocar”:

- Qual é o activo?
- Qual é o passivo?
- Houve uma alteração num activo ou passivo ou no seu valor?
- Aumento ou diminuição?
- Por que montante?

A alteração resultou de:

- Um investimento dos proprietários?
- Uma distribuição aos proprietários?
- Resultado total?

Foi a fonte do resultado total aquilo que se chama de:

- Rendimento?
- Gasto?
- Ganho?
- Perda?

Essa é, na verdade, uma das utilidades da existência de uma estrutura conceptual: ela permite “impor disciplina intelectual no que tem sido tradicionalmente um processo de raciocínio subjectivo e *ad hoc*” (op. cit.:86).

O FASB decidiu-se pela atribuição do primado conceptual aos activos e passivos, ou seja, “as definições de todos os outros elementos das demonstrações financeiras são derivadas das definições de activos e passivos” (Storey e Storey, 1998:123). Também o IASB e o ASB seguiram o FASB nessa opção. Na verdade, como bem se refere em ASB (1999a:47), a mesma abordagem de “definir os elementos da demonstração de desempenho em termos de movimentos nos activos e passivos, e em definir activos em termos de recursos controlados em vez de custos não extintos” foi seguida pelas estruturas conceptuais de todos os principais organismos de regulação contabilística. Essa abordagem é seguida por todas as estruturas conceptuais, mas enquanto a estrutura conceptual do ASB talvez dê definições ainda mais consistentes com a perspectiva que atribui o primado conceptual aos activos e passivos do que as do FASB, já a estrutura da OEC se aproxima mais da perspectiva oposta que atribui o primado conceptual aos rendimentos e gastos.

Não só as estruturas conceptuais do FASB, do IASB e do ASB se decidiram claramente pela atribuição do primado conceptual aos activos e passivos como também eminentes autores como Solomons (1997; 1995) defendem “o primado do balanço na escolha de um modelo contabilístico e a superioridade de um conceito de resultado baseado em alterações no valor líquido sobre um baseado no balanceamento de rendimentos e gastos” (SOLOMONS, 1995:101).

No entanto, como refere Scott (2002:165), embora todas as estruturas por si analisadas atribuam o primado conceptual a activos e passivos, as definições de tais elementos são “surpreendentemente diferentes”. Na verdade, as maiores diferenças entre as várias estruturas conceptuais têm a ver com as definições dos elementos das demonstrações financeiras (op. cit.: 170).

4 A IMPORTÂNCIA DA DEFINIÇÃO DE ACTIVO E A SUA EVOLUÇÃO NAS ESTRUTURAS DO FASB, DO IASB E DO ASB

Neste texto, analisam-se, apenas, as definições de activo (cf. Quadro 1), argumentando-se que é possível observar uma evolução nelas e a optar por uma em particular.

	FASB (1985: § 25)	IASB (1989: § 49)	ASB (1999: § 4.6)
Activo(s)	Benefícios económicos futuros prováveis obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transacções ou acontecimentos passados.	Recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.	Direitos ou outro acesso a benefícios económicos futuros controlados por uma entidade como resultado de transacções ou acontecimentos passados.

Quadro 1 – A definição de activos

Enquanto na definição do FASB o activo é o benefício, na definição do IASB o activo é o recurso que dá origem ao benefício e na definição do ASB o activo é o direito ou acesso ao benefício. É de salientar o facto de que nas três estruturas conceptuais se considera que o activo deve estar sob o controlo da entidade e ter origem em transacções ou acontecimentos passados. Além disso, em nenhuma delas são referidas a tangibilidade e a propriedade legal como requisito para a qualificação de um item como activo nem se considera que um activo deve ser separável do resto da entidade.

Como se disse já, a estrutura conceptual do FASB atribui claramente o primado conceptual aos activos e passivos. Na verdade, na estrutura do FASB,

os activos são o mais fundamental dos elementos contabilísticos. Os passivos são definidos, na sua essência, como activos negativos, os capitais próprios são definidos como activos menos passivos e o resultado total e os seus componentes (rendimentos, gastos, ganhos e perdas) são definidos como alterações no capital próprio, ou activos líquidos. (SAMUELSON, 1996:147).

Samuelson (1996:150) aponta algumas deficiências da definição de activo do FASB, relacionadas com:

1. o termo “benefícios económicos” poder ser entendido seja num sentido financeiro ou num sentido não-financeiro, o que confunde a definição de activos com a medida dos activos;
2. faltar-lhe conteúdo empírico, porque confunde *stocks* e fluxos ao definir activos, que são *stocks*, em termos de benefícios económicos futuros, que são fluxos;
3. enfatizar mais as características económicas dos activos (os benefícios da riqueza) do que as suas características legais (os direitos a usar a riqueza).

Ao definir os activos como benefícios económicos futuros prováveis e associar tais benefícios com fluxos de caixa futuros quando se afirma que eles “eventualmente resultam em influxos líquidos de caixa para a empresa” (FASB, 1985:§28), parece dar-se a entender que “os activos são influxos de caixa esperados ou custos que se espera serem recuperados através de influxos de caixa futuros (ou rendimentos)” (SAMUELSON, 1996:148). Ora, essa perspectiva parece ligar a definição de activos ao conceito de balanceamento de rendimentos e gastos, o qual está associado à perspectiva que atribui o primado conceptual aos rendimentos e gastos. Essa última perspectiva faz depender a definição dos activos e passivos da definição dos rendimentos e gastos.

Para Samuelson (1996:149), uma definição de activos que seja consistente com a atribuição do primado conceptual aos activos e passivos deve desassociar os activos dos rendimentos ou influxos de caixa esperados, devendo antes identificá-los com “as suas características não-financeiras, legais e económicas”. Para esse autor, “a interpretação dos benefícios económicos como influxos de caixa significa uma confusão de definição e medida” (op. cit.:151).

Pérez-Grueso (1997:261), por seu lado, considera que “incorrer na identificação conceptual e terminológica de benefício com fluxos de caixa futuros suporia descartar da tipologia de activo certas realidades económicas”. De facto, os elementos identificados como satisfazendo a definição de activo podem diferir devido a diferentes definições. Por exemplo, recursos que fazem parte de um processo produtivo, mas têm um valor de mercado (se vendidos separadamente) nulo ou negligenciável podem ser controlados pela empresa. No entanto, se os benefícios económicos futuros tomam a forma de influxos líquidos de caixa, esses benefícios económicos futuros não seriam actualmente controlados pela empresa, não podendo, assim, ser considerados como activo de acordo com a definição proposta pelo FASB.

Milburn (1991:113), pelo contrário, defende uma definição que vai mais longe do que a do FASB no sentido oposto ao que defende Samuelson, ao propor que se definam os activos como “fluxos de caixa futuros prováveis resultantes de acontecimentos ou transacções passados descontados a taxas de juro de mercado ajustadas para o risco apropriadas”. Esse autor reconhece, todavia, que a definição que propõe implicaria “tornar um conceito genérico de activo num conceito que tem implicações de medida” (ibid.).

O IASB, também, identifica o benefício económico futuro com o “potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e de equivalentes de caixa para a empresa” (IASB, 1989:§53), mas, ao definir o activo como o recurso que dá origem aos benefícios económicos, não só não é tão vulnerável à crítica da confusão entre definição e medida como também escapa à crítica da confusão entre *stocks* e fluxos.

Vários autores criticam a definição de activo apresentada pelo FASB por não ser muito claro que se refira a algo real (KAM, 1990; SCHUETZE, 2001; WILLIAMS, 2003). A esse propósito, Kam (1990:104) considera que a definição de activo do FASB não torna claro que “um activo se refira a algo real” e que “embora serviços futuros possam ser a essência de um activo, devemos ser cautelosos em o definir em termos reais”, preferindo por isso a referência aos activos como recursos económicos. A definição de passivo é criticada em termos semelhantes, preferindo-se a referência aos passivos como obrigações (op. cit.: 111). Kam considera que, nas definições de activos, passivos e capital próprio do FASB, “todos os elementos essenciais são mencionados”, mas discorda da “sua sintaxe, a forma como as palavras são juntadas” (op. cit.: 127). A discordância de Kam tem, essencialmente, a ver com aquilo que considera ser a necessidade de “assegurar que os conceitos estão baseados em objectos do mundo real” (ibid.). Nessa perspectiva, as definições propostas pelo IASB acrescentam algo ou melhoram as definições propostas pelo FASB que de resto lhes serviram de base.

Solomons (1997:27), por seu lado, define os activos como “recursos ou direitos”, sublinhando que isso torna claro que os activos podem ser tangíveis ou intangíveis. Para esse autor, a característica essencial de um activo é a existência de uma expectativa de que a empresa obtenha benefícios económicos futuros devido ao controlo legal ou de facto e incontestável que sobre ele exerce (ibid.).

Mas, baseando-se numa tipologia de activos em que se consideram recursos produtivos (incluindo direitos contratuais sobre recursos produtivos),

produtos, dinheiro, direitos a receber dinheiro e direitos de propriedade sobre outras empresas, Samuelson (1996:152) considera que “o que distingue todas estas coisas como activos não é o serem recursos económicos, mas o serem direitos a usar riqueza”. Samuelson argumenta no sentido de definir activos como direitos de propriedade, não estando esse conceito limitado, apenas, a interpretações legais de propriedade (op. cit.:153). Além disso, ao contrário de Schuetze (2001), Samuelson não considera que a venalidade de um elemento seja condição necessária para que seja considerado como um activo, embora seja condição suficiente (SAMUELSON, 1996:154).

Nessa perspectiva, a análise do ASB é a que vai mais longe na correcção da deficiência em análise. De facto, é claramente enfatizado que “um activo não é o próprio item de propriedade, mas antes os direitos ou outro acesso a alguns ou todos os benefícios económicos futuros derivados do item de propriedade” (ASB, 1999:§4.8). Sublinhe-se que o termo “item de propriedade” é usado para estabelecer a diferença entre “o controlo de direitos ou outro acesso a benefícios económicos futuros (o activo) e a coisa a partir da qual esses benefícios económicos futuros são derivados (o item de propriedade)” (op. cit.:48n). O que provoca alguma perplexidade é o facto de se referir que os activos podem ou não ser tangíveis (op. cit.:§4.7), uma vez que os direitos são por natureza intangíveis. Nessa perspectiva, os activos nunca são algo de tangível, o que pode ser ou não tangível é o elemento a partir do qual poderão ser obtidos benefícios económicos futuros.

Para além disso, afirma-se, claramente, que embora os benefícios económicos futuros resultem eventualmente em influxos líquidos de caixa para a entidade, os activos não são “sempre representações directas dos fluxos de caixa: eles são direitos e outro acesso aos benefícios económicos futuros que podem gerar ou ser usados para gerar fluxos de caixa futuros” (op. cit.:§4.15)

O ASB (1999:§4.12) afirma, explicitamente, que um activo pode existir mesmo quando não existe um direito legal, dando o exemplo de uma invenção não patenteada. Mais ainda, o controlo exercido não necessita de ser legalmente sancionado, o que significa que sanções de natureza económica ou social podem ser consideradas quando elas são eficazes em induzir as entidades a cumprir promessas ou agir de acordo com práticas ou costumes de aceitação generalizada (op. cit.:§4.18).

Como se vê, é a definição do ASB aquela que mais se aproxima de uma definição que corrija as três fraquezas fundamentais apontadas por Samuelson (1996) à definição do FASB e que, do

ponto de vista da definição dos elementos das demonstrações financeiras, mais parece afastar-se da abordagem mais tradicional que dá lugar a uma perspectiva que atribui o primado conceptual aos proveitos e custos.

Do ponto de vista que se defende neste texto, considera-se que as críticas de Samuelson (1996) às definições do FASB são, na sua generalidade, pertinentes e que as deficiências apontadas foram sendo, progressivamente, corrigidas nas estruturas conceptuais do IASB e do ASB.

Um activo é um direito, jurídica, económica ou socialmente sancionado, a benefícios económicos futuros, controlado por uma entidade como resultado de transacções ou acontecimentos passados. Ou seja, existe um activo se existe alguma espécie de protecção do direito do proprietário a obter os benefícios económicos futuros derivados da utilização do elemento a partir do qual eles poderão ser obtidos. Nessa perspectiva, os activos nunca são algo de tangível, o que pode ser ou não tangível é o elemento a partir do qual poderão ser obtidos benefícios económicos futuros.

A referência à necessidade da transacção ou acontecimento que proporciona o direito aos benefícios económicos futuros já ter ocorrido é contestada, nomeadamente, por Hendriksen e Van Breda (1992:456) e Solomons (1997:29) que consideram que se existem benefícios económicos e se encontram sob controlo da empresa é porque decorrem de algum acontecimento passado. Para eles, a definição de activo não deveria incluir aquela referência. Hendriksen e Van Breda (1992:456) acrescentam, por um lado, que a necessidade de existir uma transacção precedente não deve ser considerada porque foi usada no passado para não considerar recursos que o deveriam ser para se obter uma correcta interpretação da posição de uma empresa e, por outro lado, que a necessidade de um acontecimento passado é considerada uma estipulação demasiadamente vaga para que possa ser considerada como uma restrição.

Do ponto de vista que se defende neste texto, referência à necessidade da transacção ou acontecimento que proporciona o direito aos benefícios económicos futuros já ter ocorrido não deve ser omitida. Isto para que não se tenha uma definição excessivamente abrangente e se possa, por exemplo, considerar que a mera intenção de adquirir um bem no futuro conduza à sua consideração como activo (cf. KAM, 1990:106-107). A especificação do tipo de transacção ou acontecimento que dá origem ao activo não é parte da definição, antes será parte de determinação do momento do reconhecimento do activo (cf. FASB, 1976:69).

É de sublinhar que a Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), no seu “Marco Conceptual para la Información Financiera”, também considera como essencial na definição de activo o ser resultado de transacções ou acontecimentos passados, uma vez que as expectativas de transacções ou acontecimentos, ainda por confirmar, não dão lugar por si só a activos, embora possam requerer a divulgação de informação na *Memoria* (AECA, 1999:§206).

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. Bullen e Crook (2005), respectivamente, *FASB Senior Project Manager* e *IASB Senior Project Manager*, escreveram um texto em que reconhecem a diferença relativa ao facto de a estrutura do FASB se referir ao activo como prováveis futuros benefícios económicos e a do IASB o definir como recurso, colocando a questão de o activo ser o recurso ou o benefício futuro. Esses autores reconhecem que, para que seja possível fazer convergir as duas estruturas, será necessário resolver as diferenças sobre os elementos das demonstrações financeiras, nomeadamente, “refinar e clarificar” as definições de activo e passivo. Entre as questões mais importantes a resolver relativamente à definição de activo, Bullen e Crook referem as de saber se deve o termo “controlo” permanecer na definição de activo ou tornar-se parte dos critérios de reconhecimento e qual o seu significado, o que é o acontecimento que resulta numa entidade “obter ou controlar” um activo e se é essa a questão correcta. Não existem, nesse momento, quaisquer indicações quanto às respostas que irão ser dadas a tais questões. Também não se sabe se a definição do ASB está sendo considerada para responder a todas essas questões, mas é bem provável que esteja.

5 A DEFINIÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NA ABORDAGEM DA OEC

A estrutura conceptual da OEC é talvez a mais confusa no que respeita à definição dos elementos. As definições dadas – de activo, passivo, capital próprio, rendimentos e gastos – parecem ser estabelecidas do ponto de vista da atribuição do primado conceptual aos activos e passivos. Mas, sendo as definições de activos e passivos muito vagas, as outras definições também o são. Isso é assim porque, ao dizer-se apenas que um activo (passivo) é um elemento que tem um valor económico positivo (negativo) para a empresa e que deve poder ser representado pela sua potencialidade de transfor-

mação em dinheiro excluindo qualquer referência à noção de patrimônio, está a dar-se uma definição “extremamente vaga porque existe uma infinidade de elementos susceptíveis de ter um valor económico positivo (ou negativo) para a empresa, o ar por exemplo” (COLASSE, 1996:32).

Todavia, para Colasse (ibid.), a introdução do conceito de controlo na definição de activo poderia tornar as definições de rendimentos e gastos coerentes com as de activos e passivos. A verdade é que as definições de rendimentos e gastos incluem referência à noção de patrimônio, mas este parece ser considerado como “o conjunto dos elementos apreciáveis em dinheiro chamados a ser representados no balanço (activos e passivos) ou no anexo (compromissos,...)” (OEC, 1996:§122), o que não adianta muito. Colasse (ibid.) afirma que é possível considerar “que o conjunto de definições propostas para os principais conceitos contabilísticos visa afastar as demonstrações financeiras do princípio da patrimonialidade, mas que esse conjunto de definições não tem sentido a não ser que se reintroduza a noção de controlo”.

Embora a definição de activo da OEC seja muito diferente das definições das restantes estruturas conceptuais, não referindo muitas das noções nelas incluídas, ela é complementada pela consideração de que para “que um elemento possa ser qualificado de activo, é necessário que as vantagens de que ele é portador sejam benéficas para a empresa, que ele tenha utilidade para ela, que ele seja portador de uma potencialidade de entrada de dinheiro (ou de redução de saída)”, não sendo necessário “que a empresa seja proprietária do elemento gerador da vantagem” (OEC, 1996:§71). Isso parece ser novidade em comparação com as características que eram, habitualmente, apontadas ao sistema contabilístico francês e marca uma aproximação ao espírito das outras estruturas conceptuais consideradas. O exemplo mais marcante disso é o caso da locação financeira, relativamente ao qual é aceite pela OEC, ao contrário do que acontece no *Plan Comptable Général*, que o direito de utilizar o bem seja considerado no activo (cf. OEC, 1996:§76).

A estrutura conceptual da OEC possui, ainda, características que a aproximam bastante de uma perspectiva que atribui o primado à demonstração dos resultados. Por um lado, a definição de riquezas em termos de excedente monetário e, assim, de fluxos de caixa, e a conseqüente definição de activos com referência à possibilidade de representação em termos de potencialidade de transformação em dinheiro. Por outro lado, é claramente afirmado o primado da demonstração dos resultados à medida que se pensa ser essa a demonstra-

ção financeira que melhor representa o processo de criação de riqueza.

Sobre o primeiro aspecto, já se deixou escrito o bastante para que se compreenda a não adequação de uma definição desse tipo. Quanto ao segundo aspecto, Bernheim (1996:40) vê nele uma nítida diferenciação relativamente à abordagem do FASB, a qual “conduz a privilegiar mais a medida dos activos e passivos com os capitais próprios obtidos por diferença residual e a demonstração dos resultados concebida como o meio para traduzir o efeito líquido das variações dos activos e passivos”. Colasse (1996:30, 33), por seu lado, vê, no facto de, por um lado, se definirem as riquezas da empresa em termos de excedente monetário e o objectivo da empresa em termos de produção desse excedente e, por outro lado, atribuir o primado à demonstração dos resultados e não à demonstração de fluxos de caixa, uma incoerência.

6 OBSERVAÇÕES CONCLUSIVAS

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 a 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 essa actividade e a informação por ela disponibilizada possam contribuir para o melhor funcionamento possível da vida sócio-económica.

Um dos aspectos essenciais das estruturas conceptuais é o da definição dos elementos das demonstrações financeiras. A abordagem do primado conceptual dos activos e passivos tem sido adoptada pelas principais estruturas conceptuais, não só as do FASB, do IASB, do ASB, como também, embora de forma menos coerente, a estrutura da OEC. De acordo com essa abordagem, as definições de todos os outros elementos das demonstrações financeiras são derivadas das definições de activos e passivos. No entanto, embora todas atribuam o primado conceptual a activos e passivos, algumas das principais diferenças entre as várias estruturas conceptuais têm a ver com as definições dos elementos das demonstrações financeiras.

As definições dos principais elementos das demonstrações financeiras são bastante semelhantes no que concerne às estruturas conceptuais do FASB, do IASB e do ASB. No entanto, existiu alguma evolução de umas para as outras com respeito à sua ade-

quação ao primado conceptual atribuído aos activos e passivos. Essa abordagem é seguida por todas as estruturas conceptuais, mas, enquanto a estrutura conceptual do ASB talvez dê definições ainda mais consistentes com tal perspectiva do que as do FASB e do IASB, já a estrutura da OEC se aproxima mais da perspectiva oposta que atribui o primado conceptual aos rendimentos e gastos. De facto, embora a estrutura conceptual da OEC pareça adoptar o ponto de vista da atribuição do primado conceptual aos ac-

tivos e passivos, ela oferece definições de activos e passivos muito vagas e possui características que a afastam desse ponto de vista.

A definição do ASB resolve as principais deficiências que foram apontadas à definição de activo do FASB, afigurando-se como a mais adequada no sentido de garantir que ela se refere a algo real. Ela possui conteúdo empírico, não confunde a definição de activo com a sua mensuração e enfatiza mais os direitos a usar a riqueza do que os benefícios da riqueza.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. *Marco Conceptual par la Información Financiera*, Madrid: AECA, 1999.

ASB – Accounting Standards Board. *Statement of Principles for Financial Reporting*. Londres: ASB, 1999b.

_____. *Statement of Principles for Financial Reporting – A Technical Supplement to the Revised Exposure Draft*. Londres: ASB, 1999a.

BULLEN, Halsey G. e CROOK, Kimberley. *Revisiting the Concepts*. A New Conceptual Framework Project, documento on-line, http://www.fasb.org/communications_paper.pdf, 2005.

CAÑIBANO, Leandro e GONZALO, José António. Apéndice: Los programas de investigación en contabilidad, 1995, in CAÑIBANO, Leandro. *Teoría Actual de la Contabilidad* (Técnicas Analíticas y problemas metodológicos). Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoría de Cuentas, p. 261-303, 1997.

FASB (Financial Accounting Standards Board). *Statement of Financial Accounting Concepts n. 6 – Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement n. 3* (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement n. 2). Connecticut: FASB, 1985.

_____. *Discussion Memorandum – Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and their Measurement*. Connecticut: FASB, 1976.

HENDRIKSEN, Eldon. S e VAN BRENDA, Michael F. *Accounting theory*, 5. ed. Chicago: Irwin, 1992.

HORNGREN, Charles T. Uses and Limitations of a Conceptual Framework, *Journal of Accountancy*, Abril, p. 86, 88, 90, 92, 94-95, 1981.

IASB (International Accounting Standards Board). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. Londres: IASB, 1989.

KAM, Vernon. *Accounting theory*, 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.

MILBURN, J. Alex. Building a Better Conceptual Framework, *CAMagazine*, Dezembro 1991, pp. 43-48 (reimpresso in ZEFF, Stephen A. e DHARAN, Bala G. *Readings and notes on financial accounting: issues and controversies*. 4. ed. New York: McGraw-Hill, p. 110-120, 1994).

MILLER, Paul W. B. The Conceptual Framework as Reformation and Counterreformation, *Accounting Horizons*, Junho, p. 23-32, 1990.

_____. The Conceptual Framework: Myths and Realities, *Journal of Accountancy*, Março, p. 62-71, 1985.

OEC (Ordre des Experts Comptables), Comité Professionnel de Doctrine Comptable. Cadre conceptuel de la comptabilité, *Revue Française de Comptabilité*, n. 278, p. 17-51, 1996.

PÉREZ-GRUESO, Ana José Bellostas. *La Herramienta de Normalización Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España*. Madrid: Instituto de Contabilidad e Auditoría de Cuentas, 1997.

SAMUELSON, Richard A. The Concept of Assets in Accounting Theory, *Accounting Horizons*, Vol. 10, n. 3, p. 147-157, 1996.

SCHUETZE, Walter P. What are Assets and Liabilities? Where Is True North? (Accounting That my Sister Would Understand), *Abacus*, Vol. 37, n. 1, pp. 1-25, 2001.

SCOTT, William R. An International Comparison and Evaluation of Financial Accounting Concepts Statements, *Canadian Accounting Perspectives*, Vol. 1, n. 2, p. 163-184, 2002.

SOLOMONS, David. *Guidelines for financial reporting standards*. New York & London: Garland Publishing, 1997 (ed. original: 1989, London: Institute of Chartered Accountants in England & Wales)

_____. Criteria for Choosing an Accounting Model, *Accounting Horizons*, Vol. 9, n. 1, Março 1995, p. 42-51 (reimpresso in SOLOMONS, 1997, p. 99-115).

SPROUSE, Robert T. The importance of earnings in the conceptual framework: Focus on asset/liability, revenue/expense and nonarticulated views, *The Journal of Accountancy*, January, p. 64-71, 1978.

STOREY, Reed K. e STOREY, Sylvia. Special Report – The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards. Connecticut: FASB, 1998.

WILLIAMS, Sarah J. Assets in accounting: reality lost, *The Accounting Historians Journal*, Vol. 30, n. 2; p. 133-174, 2003.

TUA PEREDA, Jorge. Necesitamos un Marco Conceptual?, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n. 213, p. 29-66, 1997.

NOTA:

Endereço do autor:

Manuel Castelo Branco
Faculdade de Economia
Universidade do Porto
Rua Dr. Roberto Frias
Porto – Portugal
4200-464