



Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico

Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios.
2. O documento tomado como fonte para esta Estrutura é o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, emitido pelo IASB – International Accounting Standards Board, com as mínimas alterações possíveis. É importante notar que, por ser o original um documento destinado a uma validade mundial, é de natureza a mais geral possível e considera determinados conceitos que podem, ou não, ser suportados por normas específicas nacionais. Assim, por exemplo, esta Estrutura Conceitual admite a figura da Reavaliação de Ativos quando cita a figura da manutenção do capital físico (item 104 e seguintes). Todavia, a Lei das Sociedades por Ações, após a modificação instituída pela Lei nº. 11.638/2007, não mais admite esse procedimento a partir de 2008. Nesse caso, como essa é uma das alternativas de manutenção de capital, e não a única, apesar dessa menção no documento a Reavaliação espontânea de ativos não mais poderá ser realizada no Brasil enquanto viger a Lei atual. Isso não contraria, absolutamente, as normas do IASB, já que a opção pela utilização da manutenção do capital financeiro entre nós está totalmente dentro das regras daquela organização. Assim, tanto a Lei das Sociedades por Ações vigente até 2007 quanto a posterior estão em conformidade com as normas internacionais de contabilidade preconizadas pelo IASB, mesmo uma aceitando e outra não a reavaliação de ativos.
3. Em outras situações também se vêem nesta Estrutura diversas alternativas, como quando se discutem os critérios de avaliação ou bases de mensuração de ativos como no item 100. A menção a diversas alternativas não permite que simplesmente a entidade ou o profissional contábil escolham qualquer critério em cada situação específica. É necessário analisar-se a situação e as normas específicas para se decidir por qual base de mensuração em cada situação real. Ou seja, este documento é



conceitual e não resolve, por si só, uma situação em particular quando esta está prevista em documento específico. Ele se destina a servir de fundamento à elaboração dos Pronunciamentos Técnicos, à sua constante revisão, à elaboração e à análise e utilização das Demonstrações Contábeis. Sozinho, somente pode ser utilizado para solução de casos práticos na inexistência de normas específicas.

Objetivo das Demonstrações Contábeis

4. Esta Estrutura Conceitual define que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade (Balanço Patrimonial), sobre seu desempenho em um determinado período (Demonstração do Resultado) e sobre as modificações na sua posição financeira (Demonstração dos Fluxos de Caixa, no Brasil, a partir de 2008), informações essas que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.
5. Esses usuários possuem interesses e competências distintas, por isso precisam as Demonstrações Contábeis ser preparadas para atendimento às necessidades comuns da maioria deles. Todavia, elas não fornecem todas as informações que os usuários possam necessitar para tomar decisões econômicas, considerando que tais Demonstrações Contábeis refletem principalmente os efeitos financeiros ocorridos no passado e não contém necessariamente informações que não sejam de caráter financeiro. Adicionalmente, presume-se que os usuários das Demonstrações Contábeis tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e de contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência.
6. E devem essas Demonstrações estar complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações que permitam o adequado entendimento sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho em um determinado período e as modificações na sua posição financeira mencionadas no item 5, a fim de propiciar uma boa avaliação do que ocorreu no passado e de ajudar nas projeções sobre o futuro.

Os Pressupostos Básicos: O Regime de Competência e a Continuidade

7. Um pressuposto básico para a elaboração das Demonstrações Contábeis é o da apropriação das receitas e das despesas, com suas mutações nos ativos e passivos e, conseqüentemente, no patrimônio líquido, com fundamento nos momentos em que seus fatos geradores contábeis ocorrem, e não apenas quando de seus reflexos no caixa. Isso caracteriza o Regime de Competência. Por outro lado, esses fatos geradores devem estar fundamentados economicamente, mas respaldados em fluxos de caixa já acontecidos ou em pagamentos e recebimentos por acontecer, mas desde que estes últimos sejam derivados de fatos geradores já ocorridos. O Regime de Competência exige também a confrontação das despesas com as receitas a que se relacionam.
8. O outro pressuposto é o de que as Demonstrações Contábeis são preparadas sob o pressuposto da Continuidade das atividades da entidade; se esse pressuposto não



estiver presente, os conceitos básicos estipulados por esta Estrutura precisam ser modificados e a devida divulgação precisa ser dada.

As Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

9. São quatro as principais características qualitativas obrigatoriamente presentes nas Demonstrações Contábeis: Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade.
10. A Compreensibilidade se fundamenta no objetivo do pronto entendimento por parte do usuário que tenha as características mencionadas no item 5, mas a complexidade de qualquer matéria não deve levar à falta de registro, de registro adequado ou de evidenciação sob o argumento de eventual dificuldade de entendimento por parte desse usuário.
11. A Relevância diz respeito à influência de uma informação contábil na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. A Relevância depende da *natureza* e também da *materialidade* (tamanho) do item em discussão.
12. A Confiabilidade exige que a informação seja apresentada da forma mais *apropriada* possível, retratando adequadamente o que se pretende evidenciar (*faithful representation*).
13. Para a Confiabilidade estar presente é fundamental que seja sempre respeitada a *Primazia da Essência Sobre a Forma*, ou seja, que, no que se espera sejam raros os casos de não conformidade dos documentos formais com a realidade econômica, que esta última prevaleça nas Demonstrações Contábeis.
14. E, ainda, é necessário também que se observem a *neutralidade* (imparcialidade), a *prudência* (com o cuidado para se evitar exacerbado conservadorismo com suas distorções) e a *integridade* (no sentido de estarem completas) nas informações contábeis.
15. Quanto à Comparabilidade, trata-se de característica que permite a melhor visão da evolução da entidade medida sob os mesmos critérios e princípios ao longo do tempo, mas sem que isso leve à não-evolução das práticas contábeis; e a comparabilidade também se aplica à adoção das mesmas práticas por empresas semelhantes.
16. Mas ressaltem-se as Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações, devidas, principalmente, à observância à *Tempestividade* e à análise da *Relação Custo/Benefício* das informações. A necessidade de bem informar com relevância no



momento mais oportuno ao usuário pode levar à perda de parte da confiabilidade em razão de a entidade não dispor ainda de todos os elementos necessários à informação. Esse equilíbrio entre Relevância, Confiabilidade e Tempestividade é uma preocupação constante a ser observada. O custo de obtenção e divulgação da informação também não deve suplantiar seus benefícios aos usuários. Esse equilíbrio e, na realidade, o *Equilíbrio entre todas as Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis* é assunto de julgamento profissional da mais alta importância. Somente esse equilíbrio leva à apresentação dessas Demonstrações com característica de *Verdadeira e Adequada (true and fair view)*.

Os Elementos das Demonstrações Contábeis

17. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. Repare-se que a figura do *controle* (e não da propriedade formal) e a dos *futuros benefícios econômicos* esperados são essenciais para o reconhecimento de um ativo. Se não houver a expectativa de contribuição futura, direta ou indireta, ao caixa da empresa, não existe o ativo.
18. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.
19. Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
20. Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.
21. Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade.
22. Essas definições são bastante amplas e não distinguem as receitas propriamente ditas dos ganhos e nem as despesas propriamente ditas das perdas. Essa divisão não é dada como vital pelo Pronunciamento, apesar de ele reconhecer que os ganhos e as perdas se referem a baixas não comuns de ativos destinados ao uso, ou derivam de fatores exógenos à entidade ou possuem outras especificidades. É dada, no documento, maior importância à sua evidenciação e segregação como itens não recorrentes na Demonstração do Resultado do que à diferença conceitual entre esses elementos.
23. Note-se que não há, nesta Estrutura Conceitual, segregação entre receitas e despesas



operacionais e não operacionais, muito menos a figura de resultados *extraordinários*. O vital é a segregação, na Demonstração do Resultado, dos seus componentes que tenderão a não ocorrer no futuro.

O Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

24. As definições anteriormente mencionadas não indicam quando os ativos, passivos, receitas e despesas são reconhecidos contabilmente. Esse processo depende, fundamentalmente, da Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro e da Confiabilidade nessa Mensuração, além de outros fatores. Se não houver a provável realização desses benefícios, ou se eles não puderem ser confiavelmente mensurados, não há como reconhecer ativos e receitas. Também há a obrigatoriedade de serem prováveis as entregas de ativos para o reconhecimento dos passivos e das despesas. É necessária sempre a presença de um custo ou de um valor confiáveis.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis e Conceitos de Capital e Manutenção de Capital

25. Esta Estrutura Conceitual reconhece que os elementos patrimoniais podem ser reconhecidos pelo custo histórico, atualizado monetariamente ou não, custo corrente (reposição), valor líquido de realização ou valor presente dos futuros benefícios econômicos. O custo histórico é a base mais comumente adotada, em combinação com as demais para certas situações.

26. A escolha da base mais adequada depende do conceito de capital a ser mantido pela entidade. Quando o relevante é a manutenção do capital financeiro (monetário), lucro é o que excede o capital financeiro aportado pelos proprietários. Esse conceito leva, normalmente, à adoção do custo histórico para os elementos patrimoniais e à inclusão, no resultado, das variações de preços de determinados elementos.

27. Quando o relevante é a manutenção do capital físico, lucro é o que excede à manutenção da capacidade física inicial do período. Nesse caso, as variações de preços dos ativos, por exemplo, são consideradas ajustes ao capital, e não lucro, como é o caso das reavaliações de ativos destinados ao uso.

28. Esta Estrutura Conceitual não define qual o conceito de capital a utilizar, apesar de reconhecer que o capital financeiro é o mais utilizado. Assim, todos esses conceitos precisam ser aplicados à luz das normatizações e práticas contábeis específicas.

Este CPC comunica que está preparando Pronunciamentos Complementares a este Básico para próxima emissão.