



Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico

Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro

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.

Prefácio

O IASB está em pleno processo de atualização de sua *Estrutura Conceitual*, que está sendo conduzido em fases. À medida em que um capítulo é finalizado, itens da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que foi emitida em 1989, vão sendo substituídos. Quando finalizada, haverá um único documento, denominado *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (The Conceptual Framework for Financial Reporting)*, que abrangerá outros relatórios além das demonstrações contábeis. IASB e FASB estão trabalhando em conjunto nesses novos documentos.

Esta versão da Estrutura Conceitual inclui dois capítulos da primeira fase do projeto da Estrutura: capítulo 1, *Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral*; e capítulo 3, *Características qualitativas da informação contábil-financeira útil*. O capítulo 2 (ainda não editado) tratará do conceito relativo à entidade que divulga a informação; e o 4 contém o texto remanescente da antiga Estrutura Conceitual.

O CPC adenda a este Prefácio as seguintes observações:

No Capítulo 1: posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários externos: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade; posicionamento também mais claro de que prover prontamente informação fidedigna e relevante pode melhorar a confiança do usuário e assim contribuir para a promoção da estabilidade econômica.

No Capítulo 3: mudanças no sentido de definir que apenas duas são as características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis a obrigatoriamente serem sempre observadas: *relevância* e *representação fidedigna*; as demais são características qualitativas de melhoria da qualidade das demonstrações contábeis: *comparabilidade*, *verificabilidade*, *tempestividade* e *compreensibilidade*, menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.



A característica qualitativa *confiabilidade* foi redenominada de *representação fidedigna*.

A característica ***essência sobre a forma*** foi formalmente retirada da condição de componente separado da *representação fidedigna*, **por ser considerado isso uma redundância**. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em *representação fidedigna*, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, *essência sobre a forma* continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

A característica ***prudência (conservadorismo)*** foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna **por ser considerada inconsistente com a neutralidade**. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são considerados incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro” é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios e também para a elaboração de outros relatórios.
2. O documento tomado como fonte para esta Estrutura é o *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 Blue Book), 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 4.57 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, e as duas opções são aceitas pelo IASB. 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 4.55. 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 a situação e as normas específicas para 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 do relatório contábil-financeiro de propósito geral

4. Esta Estrutura Conceitual define que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações contábil-financeiras da entidade que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.
5. As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, à tempestividade e às incertezas associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Além disso, para avaliar as perspectivas da entidade em termos de entrada de fluxos de caixa futuros, esses usuários necessitam de informação acerca de recursos da entidade, reivindicações contra a entidade, e o quanto eficiente e efetivamente a administração tem cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos da entidade. Os relatórios contábil-financeiros são direcionados a ajudar a atender a essas necessidades. Entretanto, relatórios contábil-financeiros de propósito geral não atendem e não podem atender a todas as informações de que necessitam os usuários, que precisam considerar informação pertinente de outras fontes.
6. Relatórios contábil-financeiros auxiliam a estimar, mas não são elaborados para mostrar o valor econômico da entidade. E também não são elaborados para atender primariamente a órgãos reguladores e outros usuários que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores.
7. Os relatórios contábil-financeiros são em larga escala baseados em estimativas, julgamentos e modelos, e não em descrições ou retratos exatos. A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem amparar tais estimativas, julgamentos e modelos. Assim como a maioria dos objetivos, a visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo, visto que se requer tempo para a compreensão, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos.



Recursos econômicos, reivindicações e suas mudanças

8. Informação sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação pode auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a informação, inclusive para auxiliar a avaliar sua liquidez e solvência, suas necessidades em termos de financiamento adicional e o quanto provavelmente bem sucedido será seu intento em angariar esse financiamento.
9. Informação sobre as mudanças nos recursos econômicos e reivindicações ajuda a avaliar adequadamente a performance da entidade, mostrando o quanto diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades (função confirmatória); são do mesmo modo úteis para predição de retornos futuros da entidade sobre os seus recursos econômicos (função preditiva).

Performance financeira refletida pelo regime de competência e pelos fluxos de caixa

10. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, independentemente dos recebimentos e pagamentos. Fornece melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período; e é útil para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos.
11. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade também ajudam os usuários a avaliar a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos, indicando como a entidade obtém e despende caixa, informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos e outras distribuições para seus investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez e a solvência da entidade.
12. Mas os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes de sua performance financeira, como é o caso da emissão adicional de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.

Características Qualitativas Fundamentais das Demonstrações Contábeis

13. São **duas** as características qualitativas obrigatoriamente presentes nas Demonstrações Contábeis e reputadas como as mais úteis para os usuários e as únicas denominadas de **fundamentais: Relevância e Representação Fidedigna**.



14. A Relevância diz respeito à influência de uma informação contábil na tomada de decisões. As informações são relevantes quando fazem a diferença nas decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados ou corrigindo as suas avaliações anteriores (valor confirmatório), ou ajudando-os nos processos para predizer resultados futuros (valor preditivo). A Relevância depende da *natureza* e também da *materialidade* (tamanho) do item em discussão.
15. A Representação Fidedigna diz respeito a três atributos: a informação precisa ser completa, precisa ser neutra e precisa ser livre de erro. Para ser completa, precisa conter o necessário para que o usuário comprehenda o fenômeno sendo retratado. Para ser neutra, precisa estar desprovida de viés na seleção ou na apresentação, não podendo ser distorcida para mais ou para menos. Ser livre de erro não significa total exatidão, mas sim que o processo para obtenção da informação tenha sido selecionado e aplicado livre de erros. No caso de estimativa, ela é considerada como tendo representação fidedigna se, além disso, o montante for claramente descrito como sendo estimativa e se a natureza e as limitações do processo forem devidamente revelados.
16. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil.

Características Qualitativas de Melhoria

17. As características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade são: **Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade**. Essas características podem também auxiliar na escolha quando de alternativas equivalentes em termos de relevância e representação fidedigna.
18. A Comparabilidade é a característica que permite a identificação e compreensão de similaridades e diferenças entre os itens. É diferente da consistência que significa aplicação dos mesmos métodos para os mesmos itens. Comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência é um auxílio na obtenção desse objetivo. Comparabilidade implica também em fazer com que coisas diferentes não pareçam iguais ou coisas iguais não pareçam diferentes.
19. A Verificabilidade implica em diferentes observadores poderem chegar a um consenso sobre o retrato de uma realidade econômica, podendo, em certas circunstâncias, representar uma faixa de possíveis montantes com suas respectivas probabilidades. Pode ser direta ou indireta e, às vezes, se restringir à análise das premissas subjacentes a uma estimativa sobre o futuro.
20. Tempestividade significa estar a informação disponível a tempo de influenciar o usuário em sua decisão.
21. Compreensibilidade significa que a classificação, a caracterização e a apresentação da



informação são feitas com clareza e concisão, tornando-a compreensível. Mas não é admissível a exclusão de informação complexa e não facilmente compreensível se isso tornar o relatório incompleto e distorcido. Os relatórios contábil-financeiros são elaborados na presunção de que o usuário tem conhecimento razoável de negócios e que age diligentemente, mas isso não exclui a necessidade de ajuda de consultor para fenômenos complexos.

Restrição de Custo

22. A informação é vital para um mercado mais eficiente e para a redução do custo do capital para a economia como um todo, mas o custo está sempre presente na geração da informação. Assim, não é possível a geração de toda a informação considerada relevante para o usuário, o que leva à necessidade da análise da relação entre esse custo e o benefício da informação por parte dos órgãos normatizadores.

Os Elementos das Demonstrações Contábeis

23. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam 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.
24. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.
25. Patrimônio Líquido é o interesse residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
26. Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (proprietários da entidade).
27. Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade).
28. 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, sendo mencionado que como regra devem ser apresentados líquidos uns dos outros.

29. 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

30. 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.
31. O ativo deve ser reconhecido quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.
32. O passivo deve ser reconhecido quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade.
33. A receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.
34. A despesa deve ser reconhecida quando resultar em decréscimo nos benefícios econômicos futuros relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.

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

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



certas situações.

36. 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 (principalmente os não monetários) e à inclusão, no resultado, das variações de preços de determinados elementos.
37. Quando o relevante é a manutenção do capital físico, lucro é o que excede à manutenção da capacidade física ou operacional inicial do período. Nesse caso, as variações de preços dos ativos, por exemplo, são consideradas ajustes ao capital, e não lucros, como é o caso das reavaliações de ativos destinados ao uso.
38. 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.