



COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, Novembro de 2003

Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e ainda da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	3
2. REGULAMENTO NIC	4
2.1. Artigo 3º: adopção e utilização de normas internacionais de contabilidade	4
2.1.1. Critérios de adopção das NIC.....	4
2.1.2. Línguas e disponibilidade das NIC	4
2.1.3. NIC ainda não adoptadas e NIC rejeitadas pela UE.....	4
2.1.4. Declaração no quadro das políticas contabilísticas.....	5
2.1.5. Estatuto da estrutura conceptual do IASB, os apêndices às NIC e as orientações de implementação das NIC	5
2.2. Artigo 4º - Contas consolidadas das sociedades cujos títulos são negociados publicamente	6
2.2.1. Definição de "sociedades"	6
2.2.2. Definição de "contas consolidadas"	7
a) Requisito geral	8
b) Isenções do requisito de elaboração de contas consolidadas	8
c) Exclusões do âmbito da consolidação	8
2.2.3. Requisitos intercalares em matéria de apresentação de informações	8
2.3. Utilização das NIC antes de 2005	9
2.4. Clarificação do artigo 9º	10
3. INTERACÇÃO ENTRE O REGULAMENTO NIC E AS DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS.....	10
3.1. Contas anuais e consolidadas das empresas cotadas da UE.....	10
3.2. Contas anuais e consolidadas das sociedades não cotadas.....	11
3.3. Disposições das Directivas contabilísticas transpostas que continuam a ser aplicadas às sociedades na sequência do Regulamento NIC.....	12
3.4. NIC como parte integrante da legislação contabilística nacional	13
4. QUESTÕES RELATIVAS À DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES	13
4.1. Requisitos dos Estados-Membros em matéria de divulgação de informações adicionais para além das previstas nas NIC	13
4.2. Estruturas das demonstrações previstas nas NIC e plano de contas	14
5. ANEXO	15

1. INTRODUÇÃO

1. O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade¹ (designado seguidamente "Regulamento NIC") harmoniza as informações financeiras apresentadas pelas sociedades anónimas cotadas, por forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras.

2. A Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978², e a Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983³, constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na União Europeia.

3. No presente documento, a Comissão apresenta observações relativamente a questões que requerem uma clarificação vinculativa. As questões foram seleccionadas, tendo-se em conta os debates realizados no Comité de Regulamentação Contabilística criado ao abrigo do artigo 6.º do Regulamento NIC e os debates realizados no Comité de Contacto criado ao abrigo do artigo 52.º da Quarta Directiva do Conselho.

4. Os pareceres expressos no presente documento não coincidem necessariamente com os pontos de vista dos Estados-Membros e não devem por si só impor-lhes qualquer obrigação. Não prejudicam a interpretação que o Tribunal de Justiça possa dar às questões em apreço, enquanto responsável em última instância pela interpretação do Tratado e da legislação derivada.

5. Tanto o Comité de Regulamentação Contabilística como o Comité de Contacto são compostos por representantes dos Estados-Membros e da Comissão. O Comité de Regulamentação Contabilística auxilia a Comissão para efeitos de adopção das normas internacionais de contabilidade, enquanto o Comité de Contacto desempenha uma importante função de apoio com vista a uma aplicação harmonizada das directivas contabilísticas com base em reuniões regulares, tratando em especial de problemas práticos decorrentes da sua aplicação.

6. As normas internacionais de contabilidade (NIC) e as interpretações do *Standing Interpretations Committee* (SIC) referidas no presente documento são as adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) em Abril de 2001, altura em que o IASB adoptou o conjunto das NIC emitidas pelo seu predecessor, o International Accounting Standards Committee (IASC). As normas contabilísticas que o IASB vier a desenvolver serão denominadas normas internacionais de informação financeira (NIIF) e as interpretações das NIIF serão publicadas a título de interpretações do International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

7. No presente documento, as NIC e as NIIF serão referidas, indistintamente, como NIC ou NIIF; enquanto as SIC e as IFRIC serão referidas, indistintamente, como SIC ou IFRIC.

¹ JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

² JO L 222 de 14.8.1978, p. 11, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

³ JO L 193 de 18.7.1983, p. 1, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE do Parlamento Europeu e do Conselho (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

2. REGULAMENTO NIC

2.1. Artigo 3º: adopção e utilização de normas internacionais de contabilidade

2.1.1. Critérios de adopção das NIC

O facto de uma norma ser adequada para efeitos de aplicação na UE dependerá do respeito por essa norma de certos critérios estabelecidos no Regulamento NIC. Estes critérios requerem que as NIC:

- não sejam contrárias ao princípio estabelecido no n.º 3 do artigo 16º da Directiva 83/349/CEE do Conselho e no n.º 3 do artigo 2º da Directiva 78/660/CEE do Conselho;
- correspondam ao interesse público europeu;
- satisfaçam os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade requeridos das informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão.

Para se apreciar se a aplicação de uma norma permite obter uma imagem apropriada e verdadeira da situação financeira e dos resultados de uma empresa, este princípio é apreciado à luz das mencionadas directivas do Conselho sem implicar uma estrita conformidade com cada uma das disposições dessas directivas.

2.1.2. Línguas e disponibilidade das NIC

As NIC e as SIC adoptadas encontrar-se-ão disponíveis (com base no Jornal Oficial) em todas as línguas comunitárias. As normas e as interpretações adoptadas serão publicadas no Jornal Oficial da União Europeia. Estas normas estarão igualmente disponíveis no sítio Internet da Comissão:

http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm

2.1.3. NIC ainda não adoptadas e NIC rejeitadas pela UE

Sempre que se aplicar, o Regulamento NIC requer que as contas sejam elaboradas de acordo com as NIC adoptadas, isto é, as NIC adoptadas pela UE para além das adoptadas no Regulamento NIC. Deste modo, caso uma norma não seja adoptada, não é necessário ou, em certas circunstâncias, não é permitida a sua aplicação por uma empresa que elabore as suas contas em conformidade com o Regulamento NIC.

Na medida em que uma norma ainda não adoptada pela UE não seja coerente com as normas adoptadas, mas seja coerente com as condições estabelecidas no ponto 22 da NIC 1⁴, poderá ser utilizada como orientação.

⁴ “Na falta de uma norma internacional de contabilidade específica e de uma interpretação do Standing Interpretations Committee, a gerência usará ponderação no desenvolvimento de uma política contabilística que

No caso de uma norma que tenha sido rejeitada pela UE, não sendo no entanto coerente com as normas adoptadas, mas sendo coerente com as condições estabelecidas no ponto 22 da NIC 1, essa norma pode ser utilizada como orientação.

Na medida em que uma norma rejeitada entre em conflito com uma norma adoptada – por exemplo, quando é alterada uma norma adoptada – a norma rejeitada não pode ser aplicada. A empresa deve continuar a aplicar plenamente a norma adoptada pela UE.

A NIC 1 requer que as notas das demonstrações financeiras contenham informações acerca da base que serviu à elaboração dessas demonstrações e das políticas contabilísticas específicas que foram seleccionadas e aplicadas. Estes requisitos requerem uma divulgação clara das normas aplicadas e de quaisquer outras normas ou orientações aplicadas pela empresa para além dos pontos 20 e 22 da NIC 1.

2.1.4. Declaração no quadro das políticas contabilísticas

O requisito legal previsto no Regulamento NIC determina que as contas sejam elaboradas de acordo com as NIC *adoptadas*, isto é, as NIC aprovadas pela UE. Por conseguinte, é adequado que este ponto seja clarificado no quadro das políticas contabilísticas. Na sequência da alteração de designação das normas internacionais de contabilidade para normas internacionais de informação financeira e em coerência com as orientações contidas no ‘Prefácio às normas internacionais de contabilidade’, essa declaração deve referir que as demonstrações financeiras foram elaboradas ‘... de acordo com todas as normas internacionais de informação financeira adoptadas para efeitos de utilização na União Europeia’. No entanto, caso a aplicação das NIIF adoptadas tenha como consequência a elaboração de demonstrações financeiras que respeitam igualmente todas as NIIF, pelo facto de não ter sido rejeitada qualquer norma e de todas as normas emitidas pelo IASB terem sido adoptadas, passará a não ser necessária a menção “adoptadas para efeitos de utilização na União Europeia”, mas apenas ‘... de acordo com todas as normas internacionais de informação financeira’.

2.1.5. Estatuto da estrutura conceptual do IASB, os apêndices às NIC e as orientações de implementação das NIC

A NIC 1 estabelece que a aplicação das normas internacionais de contabilidade (NIC) e das interpretações do Standing Interpretations Committee (SIC) – designadas seguidamente “interpretações” - efectuando-se sempre que necessário uma divulgação adicional, deve resultar

proporcione a informação mais útil aos utentes das demonstrações financeiras da empresa. Ao fazer tal ponderação, a gerência considerará:

- (a) as exigências e orientação das normas internacionais de contabilidade que tratem de assuntos similares e relacionados;
- (b) as definições, critérios de reconhecimento e de mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual do IASB; e
- (c) tomadas de posição de outros órgãos normalizadores e práticas do sector aceites até ao ponto, e somente até ao ponto, em que estas sejam consistentes com as alíneas a) e b) deste parágrafo”.

em demonstrações financeiras que assegurem uma apresentação apropriada. A NIC 1 estabelece igualmente que as demonstrações financeiras não devem ser consideradas como respeitando as NIC e as interpretações, salvo se respeitarem todos os requisitos de cada uma das normas e interpretações aplicáveis.

As NIC estabelecem requisitos em matéria de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relativos a operações e a acontecimentos que são relevantes para efeitos de demonstrações financeiras de âmbito geral. As NIC baseiam-se na *Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* (designada seguidamente “estrutura conceptual”), que trata dos conceitos subjacentes às informações apresentadas nas demonstrações financeiras de âmbito geral. O objectivo desta estrutura conceptual consiste em facilitar uma formulação coerente e lógica das NIC.

No entanto, a estrutura conceptual não consiste por si só numa NIC ou numa interpretação e, por conseguinte, não requer a sua adopção com vista à integração no direito comunitário. No entanto, proporciona uma base para efeitos de resolução de questões contabilísticas. Tal é de especial relevância em situações em que não exista qualquer norma ou interpretação que se aplique especificamente a uma rubrica das demonstrações financeiras. Nessas situações, as NIC requerem que a gerência utilize a sua capacidade de apreciação para efeitos de elaboração e aplicação de uma política contabilística que permita a obtenção de informações relevantes e fiáveis. No quadro dessas apreciações, as NIC requerem que a gerência tenha em conta nomeadamente as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração previstos na estrutura conceptual.

De modo análogo, quando uma NIC ou uma interpretação é aplicável a uma rubrica das demonstrações financeiras, requer-se que a gerência seleccione a política contabilística a aplicar a essa rubrica tendo em conta igualmente quaisquer apêndices à norma que não façam parte da NIC (tais como as Bases para Conclusões) e qualquer orientação de implementação emitida relativamente à NIC.

Tendo em conta a importância de se encontrar uma solução para certas questões contabilísticas, a estrutura conceptual do IASB encontra-se em anexo ao presente documento. Além disso, os utilizadores das NIC devem consultar as NIC e as interpretações específicas a fim de assegurar que quaisquer apêndices e orientações de implementação sejam devidamente tidas em conta para efeitos de uma aplicação adequada das NIC.

2.2. Artigo 4º - Contas consolidadas das sociedades cujos títulos são negociados publicamente

2.2.1. Definição de "sociedades"

Os artigos 4º e 5º do Regulamento NIC fazem referência às ‘sociedades’. O artigo 48º (ex-artigo 58º) do Tratado de Roma, define as sociedades nos seguintes termos:

Segundo parágrafo do artigo 48º (ex-artigo 58º):

...

Por «sociedades» entendem-se as sociedades de direito civil ou comercial, incluindo as sociedades cooperativas, e as outras pessoas colectivas de direito público ou privado, com excepção das que não prossigam fins lucrativos.

Esta definição reflecte-se no âmbito de cada uma das seguintes Directivas Contabilísticas conexas, que têm como base jurídica o ex-artigo 54º do Tratado (actual artigo 44º) e que faz referência ao ex-artigo 58º do Tratado (actual artigo 48º):

- A Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54º do Tratado (actual n.º 2, alínea g) do artigo 44º) relativa às contas anuais de certas formas de sociedades⁵ estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas anuais das sociedades.
- A Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54º do Tratado (actual n.º 2, alínea g), do artigo 44º) relativa às contas consolidadas⁶ estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas consolidadas.
- A Directiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras⁷ trata de questões específicas relativas a essas instituições (baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54º do Tratado, (actual n.º 2, alínea g), do artigo 44º).
- A Directiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros⁸ estabelece os requisitos específicos relevantes para a elaboração das contas dessas entidades (baseada no artigo 54º do Tratado, actual artigo 44º).

O Regulamento NIC é apenas aplicável às sociedades da UE, não estabelecendo quaisquer requisitos relativamente às sociedades não comunitárias.

2.2.2. Definição de "contas consolidadas"

Uma vez que o Regulamento NIC se aplica apenas às 'contas consolidadas', só produz efeitos quando se requer a elaboração dessas contas.

Para se saber se uma sociedade é ou não obrigada a elaborar contas consolidadas, continuará a tornar-se como base o direito nacional transposto a partir da Sétima Directiva do Conselho. A fim de obviar a qualquer dúvida, os seguintes artigos da Sétima Directiva do Conselho são relevantes

⁵ JO L 222 de 14.8.1978, p. 11, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

⁶ JO L 193 de 18.7.1983, p. 1, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

⁷ JO L 372 de 31.12.1986, p. 1, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

⁸ JO L 374 de 31.12.1991, p. 7, directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2003/51/CE (JO L 178 de 17.7.2003, p. 16).

para a existência dessa obrigação: artigos 1º, 2º, n.º 1 do artigo 3º, artigo 4º, artigos 5º a 9º, artigo 11º e artigo 12º.

Esses requisitos serão desenvolvidos seguidamente.

a) Requisito geral

Sujeita a certas isenções (ver alínea b)), a Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho estabelece as circunstâncias em que se requer a uma sociedade a elaboração de contas consolidadas.

Quando essas circunstâncias (tal como transpostas para o direito nacional) requerem a elaboração de contas consolidadas, os requisitos constantes do Regulamento NIC aplicam-se a essas contas.

b) Isenções do requisito de elaboração de contas consolidadas

As isenções do requisito geral de elaboração de contas consolidadas encontram-se previstas nos artigos 5º e 7º a 11º da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho. Além disso, o artigo 6º da Sétima Directiva do Conselho prevê uma isenção com base apenas na dimensão.

Sempre que uma sociedade não tiver a obrigação de elaborar contas consolidadas em consequência de uma isenção prevista no quadro legislativo nacional decorrente das Directivas Contabilísticas, os requisitos previstos no Regulamento NIC relativos às contas consolidadas não se aplicam – dado não haver quaisquer ‘contas consolidadas’ às quais estes requisitos sejam aplicáveis.

c) Exclusões do âmbito da consolidação

Prevêm-se nos artigos 13º a 15º da Sétima Directiva certas exclusões do âmbito da consolidação.

Tal como salientado anteriormente, o facto de se requerer ou não a elaboração de contas consolidadas é determinado pela legislação nacional derivada das Directivas contabilísticas. No entanto, caso seja requerida a elaboração de contas consolidadas, o âmbito da consolidação será determinado pelas regras das NIC adoptadas e, por conseguinte, igualmente as entidades a incluir nessas contas consolidadas e a forma como devem ser incluídas.

Deste modo, não são relevantes as exclusões do âmbito da consolidação derivadas das Directivas contabilísticas – as contas consolidadas são elaboradas de acordo com as NIC adoptadas.

2.2.3. Requisitos intercalares em matéria de apresentação de informações

Não se verifica qualquer impacto directo sobre os requisitos intercalares em matéria de apresentação de informações, dado o âmbito do Regulamento NIC abranger apenas as contas anuais e consolidadas.

Na medida em que uma sociedade deva elaborar um relatório intercalar e sempre que esse relatório for elaborado em conformidade com contas anuais (ou consolidadas), é evidente que se verifica um impacto indirecto decorrente da passagem para as NIC.

Deve salientar-se que a Comissão apresentou recentemente uma proposta de directiva relativa à harmonização dos requisitos de transparência em matéria de informações sobre os emitentes cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado e que altera a Directiva 2001/34/CE. Esta directiva estabelece os requisitos relativos à divulgação de informações periódicas e regulares sobre os emitentes cujos valores mobiliários já foram admitidos à negociação num mercado regulamentado localizado ou funcionando num Estado-Membro. Podem ser obtidas informações adicionais no seguinte sítio Internet: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/finances/mobil/transparency/index.htm

O CARMEVM (Comité das Autoridades de Regulamentação dos Mercados Europeus de Valores Mobiliários) emitiu para efeitos de consulta pública um projecto de recomendação relativo a orientações adicionais sobre a transição para as NIIF em 2005. Esta recomendação enuncia um conjunto de propostas destinado a assegurar uma transição harmoniosa para as NIC em 2005 com base na apresentação de informações intercalares adequadas. O CARMEVM recomenda que sejam fornecidas aos agentes do mercado ao longo de 2005 informações financeiras coerentes com informações baseadas nas NIC que irão receber em relação ao exercício completo que termina em ou após 31 de Dezembro de 2005. Por conseguinte, apela-se às sociedades cotadas para que utilizem, para efeitos de elaboração dos relatórios financeiros intercalares, os mesmos princípios de mensuração e de reconhecimento previstos nas NIC utilizados para a elaboração das suas contas de final de exercício. Encontram-se disponíveis informações adicionais no sítio Internet do CARMEVM: www.europefesco.org.

2.3. Utilização das NIC antes de 2005

Relativamente às sociedades cotadas⁹, o Regulamento NIC é directamente aplicável às suas contas consolidadas. O artigo 4º do Regulamento NIC não contém qualquer requisito relativamente ao período anterior a 2005 e não prevê qualquer adopção antecipada voluntária.

Tal indica que, exclusivamente com base no Regulamento NIC, não será permitida ou requerida relativamente ao período anterior a 2005 a aplicação das NIC adoptadas.

No entanto, em 13 de Junho de 2000, a Comissão adoptou a sua Comunicação intitulada *Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas* (COM (2000) 359 de 13.6.2000). Na Comunicação, foi proposto que todas as sociedades cotadas da UE fossem obrigadas a elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com um conjunto único de normas contabilísticas, designadamente as normas internacionais de contabilidade (NIC), pelo menos a partir de 2005. Esta estratégia foi aprovada pela Comissão e pelos Estados-Membros através da adopção do Regulamento NIC.

Consequentemente, não será incoerente com esta estratégia que os Estados-Membros permitam ou requeiram, no quadro do seu direito nacional, que as sociedades cotadas comecem a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as NIC num exercício anterior a 2005.

⁹ Por 'sociedades cotadas' entende-se as sociedades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro, na acepção do n.º 13 do artigo 1º da Directiva 93/22/CEE do Conselho, de 10 de Maio de 1993, relativa aos serviços de investimento no domínio dos valores mobiliários.

Relativamente às sociedades privadas (e às contas anuais), o Regulamento NIC aplica-se com base na opção concedida aos Estados-Membros prevista no artigo 5º. Este artigo não faz qualquer referência de carácter temporal. Por conseguinte, os Estados-Membros podem permitir ou requerer que as contas consolidadas de sociedades não cotadas e as contas anuais sejam elaboradas de acordo com as NIC adoptadas, a partir do momento por si escolhido.

2.4. Clarificação do artigo 9º

Sempre que um Estado-Membro exerça a opção prevista alínea b) do artigo 9º do Regulamento NIC, a prorrogação até 2007 só se aplica relativamente às sociedades que utilizam normas internacionalmente aceites como base de elaboração das suas demonstrações primárias no quadro das suas contas consolidadas obrigatórias, para efeitos de admissão à cotação fora da UE. Não se aplica quando se utilizam princípios contabilísticos nacionais geralmente aceites, inclusivamente no caso de se prever a conciliação com normas internacionalmente aceites dentro ou fora do âmbito das contas consolidadas obrigatórias. De modo análogo, não existe qualquer prorrogação até 2007 quando são elaboradas contas distintas e não obrigatórias com base em normas internacionalmente aceites.

A prorrogação não é igualmente aplicável, quando o cumprimento requerido dos princípios contabilísticos geralmente aceites de âmbito nacional conduzem igualmente ao cumprimento das normas internacionalmente aceites. Essa coexistência pode ter um carácter transitório – constituindo um teste adequado o facto de as normas internacionalmente aceites serem permitidas como base de elaboração das demonstrações primárias e terem sido adoptadas para o efeito.

3. INTERACÇÃO ENTRE O REGULAMENTO NIC E AS DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS

3.1. Contas anuais e consolidadas das empresas cotadas da UE

O artigo 5º do Regulamento NIC prevê uma opção que autoriza os Estados-Membros a permitirem ou a requererem a aplicação das NIC adoptadas no caso das contas anuais das sociedades cotadas da UE.

Relativamente às contas consolidadas das sociedades cotadas da UE, o Regulamento NIC é directamente aplicável às sociedades que elaboram as contas. As Directivas contabilísticas aplicam-se às sociedades com base na sua transposição para o direito nacional.

Deste modo, não há qualquer interacção directa entre uma directiva e um regulamento, dado apenas um deles ser directamente aplicável às sociedades. Por conseguinte, a questão prende-se com a interacção entre o direito nacional e o Regulamento NIC.

A questão dessa interacção é apenas relevante na medida em que o direito nacional tenha o mesmo objecto que o Regulamento NIC. Certos aspectos do direito nacional transposto a partir das Directivas Contabilísticas abrangem questões fora do âmbito do Regulamento NIC e

continuarão a ser aplicáveis, como por exemplo, o relatório anual (artigo 46º da Quarta Directiva). Neste exemplo, o Regulamento NIC abrange apenas as "contas consolidadas" (juntamente com certas opções relativamente às contas anuais). Daqui decorre que as informações adicionais ou em anexo ao relatório anual (e consolidado) encontram-se fora do âmbito de aplicação do Regulamento NIC.

Outras questões abordadas nas Directivas Contabilísticas, que se encontram fora do âmbito do Regulamento NIC e que se continuarão a ser aplicadas, incluem o seguinte:

- Publicidade: artigo 47º da Quarta Directiva e artigo 38º da Sétima Directiva;
- Questões relativas à certificação: artigos 48º e 51º da Quarta Directiva e artigo 37º da Sétima Directiva;
- Outras questões: artigo 53º da Quarta Directiva.

Desde que o âmbito seja idêntico (isto é, relativamente às contas consolidadas ou anuais), a interacção apresenta-se do seguinte modo:

As disposições transpostas das Directivas contabilísticas não podem entrar ou impedir o cumprimento das NIC adoptadas, nos termos do Regulamento NIC por parte de uma sociedade (nem o exercício de uma opção nelas prevista). Noutros termos, uma sociedade aplica as NIC adoptadas independentemente de quaisquer requisitos do direito nacional que com elas estejam em contradição, em conflito ou que lhes imponham restrições. Deste modo, os Estados-Membros não podem limitar as opções expressamente previstas nas NIC.

Num sistema baseado em princípios, tais como as NIC, haverá sempre operações ou mecanismos não abrangidos por regras explícitas. Nessas circunstâncias, as NIC requerem especificamente que a gerência use a sua ponderação na determinação do tratamento contabilístico mais adequado (ponto 22 da NIC 1). Esta ponderação não corresponde a uma livre escolha, dado as NIC requererem que seja exercida tendo em conta a estrutura conceptual, as definições, outras normas e as melhores práticas do IASB. Em coerência com a aplicação das NIC adoptadas, nos termos do Regulamento NIC, o direito nacional, ao especificar determinados tratamentos, não pode entrar ou impedir o exercício de ponderação do modo previsto.

Dado o Regulamento NIC ser directamente aplicável, os Estados-Membros assegurarão a não aplicação a uma sociedade de quaisquer elementos adicionais do direito nacional que sejam contrários, estejam em conflito ou entrem o cumprimento por parte de uma sociedade das NIC adoptadas, nos termos do Regulamento NIC.

3.2. Contas anuais e consolidadas das sociedades não cotadas

O artigo 5º do Regulamento NIC prevê uma opção, que autoriza os Estados-Membros a permitirem ou a requererem a aplicação das NIC adoptadas no caso das contas anuais e/ou das contas consolidadas de sociedades não cotadas da UE.

Sempre que um Estado-Membro requeira a utilização das NIC, nos termos do artigo 5º do Regulamento NIC, as NIC tornam-se directamente aplicáveis a essas contas da sociedade.

Deste modo, aplica-se a mesma interacção relativamente às contas anuais e às contas consolidadas das sociedades não cotadas que são elaboradas ao abrigo da aplicação da opção conferida aos Estados-Membros pelo artigo 5º do Regulamento NIC, tal como aplicado no caso das contas consolidadas das empresas cotadas da UE.

Esta interacção não é afectada pelo facto de as contas serem elaboradas de acordo com as NIC em resultado de uma *obrigação* nesse sentido ou em resultado de uma opção concedida a uma sociedade com base no direito nacional nos termos do artigo 5º.

3.3. Disposições das Directivas contabilísticas transpostas que continuam a ser aplicadas às sociedades na sequência do Regulamento NIC

A interacção geral do Regulamento NIC com as Directivas contabilísticas transpostas é analisada nos pontos 3.1 e 4.1. É apreciada no ponto 2.2.2. a interacção específica relativa às entidades a serem incluídas nas contas consolidadas elaboradas de acordo com as NIC adoptadas.

Uma empresa obrigada a elaborar **contas consolidadas** e que esteja abrangida pelo âmbito de aplicação do Regulamento NIC, em consequência da aplicação do artigo 4º ou do artigo 5º do Regulamento NIC, tem de respeitar o direito nacional que resulta da transposição das disposições da Quarta e da Sétima Directivas que regulam a certificação das contas, o relatório anual consolidado e certas obrigações de divulgação que se encontram fora do âmbito das normas internacionais de contabilidade. A fim de obviar a qualquer dúvida, as seguintes disposições da Quarta e da Sétima Directivas do Conselho continuam a ser relevantes para efeitos dessas contas consolidadas:

- (a) No caso da Quarta Directiva do Conselho, alínea c) do artigo 58º;
- (b) No caso da Sétima Directiva do Conselho, n.ºs 2 a 5, n.º 9, n.º 12 e n.º 13 do artigo 34º, n.º 1 do artigo 35º e artigos 36º, 37º e 38º.

Uma empresa obrigada a elaborar **contas anuais** e que se encontra abrangida pelo âmbito de aplicação do Regulamento NIC, em consequência da aplicação do seu artigo 5º, tem de respeitar o direito nacional que resulta da transposição das disposições da Quarta e Sétima Directivas que regulam a certificação das contas, o relatório anual e certas obrigações de divulgação que se encontram fora do âmbito das normas internacionais de contabilidade. A fim de obviar a qualquer dúvida, as seguintes disposições da Quarta e da Sétima Directivas do Conselho continuam a ser relevantes para efeitos dessas contas anuais:

- (a) No caso da Quarta Directiva do Conselho, artigos 11º, 12º e 27º, n.º 1, alíneas 2), 9), 12) e 13), do artigo 43º, n.º 1 do artigo 45º, artigo 46º, n.º 1 e n.º 1-A do artigo 47º, n.º 2, último período, do artigo 47º, artigos 48º, 49º, 51º, 51º-A e 53º, n.º 2 do artigo 56º, artigos 57º e 58º.
- (b) No caso da Sétima Directiva do Conselho, n.º 2 do artigo 9º.

3.4. NIC como parte integrante da legislação contabilística nacional

As empresas que se encontram sujeitas ao Regulamento NIC continuam a ter de respeitar os requisitos contabilísticos nacionais derivados das Directivas contabilísticas como base para a elaboração das suas contas.

Desde que uma dada NIC seja coerente com a transposição das Directiva contabilísticas, os Estados-Membros podem requerer que as NIC sejam aplicadas por essas sociedades. É evidente que um tal requisito é susceptível de ser alargado de modo a abranger todas as NIC e respectivas interpretações.

Nesses casos, a empresa continua a estar abrangida pelos requisitos do direito nacional e não se aplica a restrição relativa aos requisitos adicionais em matéria de mensuração ou de divulgação que fazem parte desse direito nacional referido nos pontos 3.1 e 4.1.

4. QUESTÕES RELATIVAS À DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES

4.1. Requisitos dos Estados-Membros em matéria de divulgação de informações adicionais para além das previstas nas NIC

Para permitir a maximização dos benefícios decorrentes da aplicação de um único quadro conceptual de apresentação de informações financeiras, previsto no Regulamento NIC, que assegura uma comparabilidade directa entre todas as contas relevantes, é necessário que os Estados-Membros não imponham a divulgação, no quadro das contas anuais ou consolidadas elaboradas de acordo com as NIC adoptadas e nos termos do Regulamento NIC, de informações qualitativas ou quantitativas que não sejam relevantes para essas demonstrações financeiras de âmbito geral ou de informações cuja apresentação seria mais adequado em documento distinto.

Em resultado da interacção do direito nacional com as NIC apreciada no ponto 3.1, poderão continuar a aplicar-se os requisitos adicionais em matéria de divulgação de informações previstos no direito nacional, sempre que transpostos a partir das Directivas contabilísticas ou por iniciativa dos Estados-Membros, sempre que sejam relevantes para essas demonstrações financeiras de âmbito geral e estejam fora do âmbito das NIC adoptadas.

Poderá ainda ser requerida uma divulgação adicional de informações por parte, por exemplo, das autoridades de supervisão ou das autoridades de regulamentação de valores mobiliários, relativamente a questões que:

- devam ser apresentadas fora do âmbito das contas anuais (ou consolidadas), relativamente às quais o Regulamento NIC se aplica – por exemplo, no relatório anual ou numa demonstração distinta em anexo às contas;
- devam ser apresentadas nas notas das contas anuais (ou consolidadas), relativamente às quais o Regulamento NIC se aplica, quando a questão for considerada de grande relevância para essas contas de âmbito geral (por exemplo, certas obrigações de divulgação de informações relacionadas com o governo das sociedades, tais como a remuneração dos membros dos

órgãos de administração), embora não esteja abrangida pelo âmbito das NIC, dado não ser necessária para efeitos de apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as NIC.

4.2. Estruturas das demonstrações previstas nas NIC e plano de contas

As NIC descrevem o modo como devem ser determinadas as rubricas objecto de divulgação nas contas de ganhos e perdas e nos balanços.

Relativamente às contas de ganhos e perdas, as NIC permitem duas abordagens, divulgação com base na *função* ou na *natureza*. Sempre que for adoptada a divulgação por função, requerem-se certas informações adicionais por natureza. A divulgação por função ou por natureza respeita os mesmos princípios que determinam os esquemas alternativos previstos na Quarta Directiva do Conselho.

Relativamente ao balanço, os activos são apresentados por ordem de liquidez ou com base numa distinção corrente/não corrente. Estas apresentações são muito semelhantes às previstas na Quarta Directiva do Conselho, que requerem que se efectue uma distinção entre os activos fixos e os correntes e entre os passivos a curto e a longo prazos.

Dado que as NIC são apenas relevantes para a apresentação de informações financeiras de carácter externo e geral, não existem quaisquer requisitos explícitos nas NIC relativamente à estrutura do sistema interno de informação de gestão (ou do plano de contas) que deve ser mantido pela sociedade. Contudo, essas informações internas devem ser pelo menos suficientes para permitir a elaboração das informações requeridas para efeitos de apresentação externa de informações financeiras.

Dado o Regulamento NIC se aplicar directamente a sociedades específicas, os Estados-Membros não podem impor as suas próprias estruturas de demonstrações e, por conseguinte, devem ser aplicadas as NIC adoptadas.

5. ANEXO

Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras

A Estrutura Conceptual do IASB foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1989, para publicação em Julho de 1989 e foi adoptada pelo IASB em Abril de 2001.

"Reprodução autorizada no Espaço Económico Europeu. Todos os direitos reservados fora do EEE, à excepção do direito de reprodução para uso pessoal ou outra finalidade lícita. Podem ser obtidas informações suplementares junto do IASB em www.iasb.org.uk".

Índice

PREFÁCIO	
INTRODUÇÃO	Paragraphs 1 - 11
Finalidade e Status	1 - 4
Âmbito	5 - 8
Utentes e as Suas Necessidades de Informação	9 - 11
O OBJECTIVO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	12 - 21
Financial Position, Performance and Changes in Financial Position	15 - 21
Notas e Mapas Suplementares	21
PRESSUPOSTOS SUBJACENTES	22 - 23
Regime de Acréscimo	22
Continuidade	23
CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DECLARAÇÕES	24 - 46
Compreensibilidade	25
Relevância	26 - 30
Materialidade	29 - 30
Fiabilidade	31 - 38
Representação Fidedigna	33 - 34
Substância Sobre a Forma	35
Neutralidade	36
Prudência	37
Preenchimento	38
Comparabilidade	39 - 42
Constrangimentos à Informação Relevante e Fiável	43 - 45
Oportunidade	43
Balanceamento entre Benefício e Custo	44
Balanceamento entre Características Qualitativas	45
Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada	46
OS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	47 - 81
Posição Financeira	49 - 52
Activos	53 - 59
Passivos	60 - 64
Capital Próprio	65 - 68
Comportamento	69 - 73
Rendimento	74 - 77

Gastos	78 - 80
Ajustamentos de Manutenção do Capital	81
RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DECLARAÇÕES	82 - 98
A Probabilidade de Benefícios Económicos Futuros	85
Fiabilidade da Mensuração	86 - 88
Reconhecimento de Activos	89 - 90
Reconhecimento de Passivos	91
Reconhecimento de Rendimentos	92 - 93
Reconhecimento de Gastos	94 - 98
MENSURAÇÃO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DECLARAÇÕES	99 - 101
CONCEITOS DE CAPITAL E MANUTENÇÃO DE CAPITAL	102 - 110
Conceitos de Capital	102 - 103
Concepts of Capital Maintenance and the Determination of Profit	104 - 110

Prefácio

As demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas para utentes externos por muitas empresas em todo o mundo. Se bem que tais demonstrações financeiras possam parecer semelhantes de país para país, há diferenças que provavelmente têm sido causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, económicas e legais e por diferentes países tendo em mente as necessidades dos diferentes utentes das demonstrações financeiras aquando do estabelecimento dos requisitos nacionais.

Estas diferentes circunstâncias conduziram ao uso de uma variedade de definições dos elementos das demonstrações financeiras; isto é, por exemplo, activos, passivos, capitais próprios, rendimentos e gastos. Elas também deram origem ao uso de diferentes critérios para o reconhecimento de itens nas demonstrações financeiras e a uma preferência por diferentes bases de mensuração. O âmbito das demonstrações financeiras também tem sido afectado, assim como as divulgações nelas feitas.

O International Accounting Standards Committee (IAS(C) está empenhado no estreitamento destas diferenças ao procurar harmonizar as regulamentações, as normas contabilísticas e os procedimentos relacionados com a preparação e a apresentação das demonstrações financeiras. Crê que se pode atingir melhor harmonização futura centrando-se sobre demonstrações financeiras que sejam preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas.

O Conselho do IASC crê que as demonstrações financeiras preparadas para este propósito respondem às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Isto é assim porque quase todos os utentes tomam decisões económicas, por exemplo, para:

- (a) decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio;
- (b) avaliar a curadoria ou responsabilidade de gestão;
- (c) avaliar a capacidade da empresa de pagar e proporcionar outros benefícios aos seus empregados;
- (d) avaliar a segurança das quantias emprestadas à empresa;
- (e) determinar as políticas fiscais;
- (f) determinar os lucros e dividendos distribuíveis;
- (g) preparar e usar as estatísticas sobre o rendimento nacional; ou
- (h) regular as actividades das empresas.

O Conselho reconhece, porém, que os governos, em particular, podem especificar requisitos diferentes ou adicionais para os seus próprios propósitos. Estes requisitos não devem, porém, afectar as demonstrações financeiras publicadas em benefício de outros utentes a menos que elas também venham ao encontro das necessidades desses outros utentes.

As demonstrações financeiras são a maior parte das vezes preparadas de acordo com um modelo de contabilidade baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal. Outros modelos e conceitos podem ser mais apropriados a fim de ir ao encontro do objectivo de proporcionar informação que seja útil para a tomada de decisões económicas embora não haja actualmente consenso para alteração. Esta estrutura conceptual foi desenvolvida de forma que seja aplicável a um leque de modelos contabilísticos e de conceitos de capital e de manutenção de capital.

Introdução

Finalidade e Status

1. Esta estrutura estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos. O propósito desta estrutura conceptual é o de:
 - (a) ajudar o Conselho do IASC no desenvolvimento de futuras Normas Internacionais de Contabilidade e na sua revisão das Normas Internacionais de Contabilidade existentes;
 - (b) ajudar o Conselho do IASC na promoção da harmonização de regulamentos, normas contabilísticas e procedimentos relacionados com a apresentação de demonstrações financeiras ao proporcionar uma base para a redução do número de tratamentos contabilísticos alternativos permitidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade;
 - (c) ajudar as organizações normalizadoras nacionais no desenvolvimento de normas nacionais;
 - (d) ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma Norma Internacional de Contabilidade;
 - (e) ajudar os auditores na formação de opinião quanto a se as demonstrações financeiras se conformam ou não com as Normas Internacionais de Contabilidade;
 - (f) ajudar os utentes das demonstrações financeiras na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas e
 - (g) proporcionar aos que estejam interessados no trabalho do IASC informação acerca da sua abordagem à formulação de Normas Internacionais de Contabilidade.
2. Esta Estrutura Conceptual não é uma Norma Internacional de Contabilidade e por isso não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. Nada nesta Estrutura Conceptual derroga qualquer Norma Internacional de Contabilidade específica.
3. O Conselho do IASC reconhece que num número limitado de casos pode haver um conflito entre a Estrutura Conceptual e uma Norma Internacional de Contabilidade. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da Norma Internacional de Contabilidade prevalecem em relação à Estrutura Conceptual. Como, porém, o Conselho do IASC será orientado pela Estrutura Conceptual no desenvolvimento de futuras Normas e na revisão das Normas existentes, o número de casos de conflito entre a Estrutura Conceptual e as Normas Internacionais de Contabilidade diminuirá no decorrer do tempo.
4. A Estrutura Conceptual será revista de tempos a tempos com base na experiência do Conselho ao trabalhar com ela.

Âmbito

5. A Estrutura Conceptual trata de:
 - (a) o objectivo das demonstrações financeiras;
 - (b) as características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações financeiras;
 - (c) a definição, o reconhecimento e
 - (d) conceitos de capital e de manutenção de capital.
6. A Estrutura Conceptual respeita às demonstrações financeiras de finalidades gerais (daqui por diante referidas como "demonstrações financeiras") incluindo as demonstrações financeiras consolidadas. Tais demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e dirigem-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes. Alguns destes utentes podem exigir, e têm o poder de obter,

informação para além da contida nas demonstrações financeiras. Muitos utentes, porém, têm de depender das demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira e tais demonstrações financeiras devem, por isso, ser preparadas e apresentadas com vista às suas necessidades. Os relatórios financeiros de finalidades especiais, por exemplo, prospectos e cálculos preparados para efeitos de tributação, estão fora do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, a Estrutura Conceptual pode ser aplicada na preparação de tais relatórios para finalidades especiais quando os seus requisitos o permitam.

7. As demonstrações financeiras fazem parte do processo do relato financeiro. Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui normalmente um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira (que pode ser apresentada de várias maneiras, por exemplo, como uma demonstração de fluxos de caixa ou uma demonstração de fluxos de fundos), e as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras. Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivada delas, e que se espera que seja lida juntamente com elas. Tais mapas e informações suplementares podem tratar por exemplo, de informação financeira de segmentos industriais e geográficos e de divulgações acerca dos efeitos das variações de preços. As demonstrações financeiras não incluem, porém, elementos tais como relatórios de administradores, exposições do presidente, debate e análise pela gerência e elementos similares que possam ser incluídos num relatório financeiro ou anual.
8. A Estrutura Conceptual aplica-se às demonstrações financeiras de todas as empresas comerciais, industriais e de negócios que relatam, seja do sector público ou do privado. Uma empresa que relata é uma empresa relativamente à qual existem utentes que confiam nas demonstrações financeiras como a sua principal fonte de informação financeira acerca da empresa.

Utentes e as Suas Necessidades de Informação

9. Os utentes das demonstrações financeiras incluem investidores actuais e potenciais, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e seus departamentos e o público. Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem o seguinte:
 - (a) Investidores Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente a, e ao retorno proporcionado por, os seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados em informação que lhes facilite determinar a capacidade da empresa de pagar dividendos.
 - (b) Empregados Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e da lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da empresa de proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego.
 - (c) Mutuantes Os mutuantes estão interessados em informação que lhes permita determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitam, serão pagos quando vencidos.
 - (d) Fornecedores e outros credores comerciais - Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes permita determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas no vencimento. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa empresa durante um período mais curto que os mutuantes a menos que estejam dependentes da continuação da empresa como um cliente importante.
 - (e) Clientes Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma empresa, especialmente quanto têm envolvimento a prazo com, ou estão dependentes de, a empresa.
 - (f) Governos e seus departamentos Os governos e os seus departamentos estão interessados na imputação de recursos e, por isso, nas actividades das empresas. Também exigem informação a fim de regularem as actividades das empresas, determinar as políticas de tributação e como a base para o rendimento nacional e estatísticas semelhantes.

- (g) Público As empresas afectam parte do público numa variedade de maneiras. Por exemplo, as empresas podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da empresa e leque das suas actividades.
10. Se bem que todas as necessidades de informação destes utentes não possam ser supridas pelas demonstrações financeiras, há necessidades que são comuns a todos os utentes. Como os investidores são os que proporcionam capital de risco à empresa, o fornecimento de demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades também vai de encontro à maior parte das necessidades de outros utentes que possam ser satisfeitas por demonstrações financeiras.
 11. A gerência duma empresa tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras da empresa. A gerência está também interessada na informação contida nas demonstrações financeiras mesmo que ela tenha acesso a informação adicional de gestão e financeira que a ajude a levar a efeito as suas responsabilidades de planeamento, de tomada de decisões e de controlo. A gerência tem a capacidade de determinar a forma e conteúdo de tal informação adicional para satisfazer as suas próprias necessidades. Porém, o relato de tal informação, está para além do âmbito desta Estrutura Conceptual. Contudo, as demonstrações financeiras publicados são baseadas na informação usada pela gerência acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira da empresa.

O Objectivo das Demonstrações Financeiras

12. O objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.
13. As demonstrações financeiras preparadas para este propósito vão de encontro às necessidades comuns da maior parte dos utentes. Contudo, as demonstrações financeiras não proporcionam toda a informação de que os utentes possam necessitar para tomarem decisões económicas uma vez que elas, em grande medida retratam os efeitos financeiros de acontecimentos passados e não proporcionam necessariamente informação não financeira.
14. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da curadoria exercida pela gerência, ou a responsabilidade da gerência pelos recursos que lhe foram confiados. Os utentes que desejem avaliar a curadoria ou a responsabilidade da gerência fazem-no a fim de que possam tomar decisões económicas; estas decisões podem incluir, por exemplo, se deter ou vender o seu investimento na empresa ou se reconduzir ou substituir a gerência.

Posição Financeira, Desempenho e Alterações na Posição Financeira

15. As decisões económicas que sejam tomadas pelos utentes das demonstrações financeiras requerem uma avaliação da capacidade da empresa de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro e da tempestividade e certeza da sua geração. Esta capacidade determina em última instância, por exemplo, a capacidade de uma empresa de pagar aos seus empregados e fornecedores, de satisfazer pagamentos de juros, de reembolsar empréstimos e de fazer distribuições aos seus proprietários. Os utentes são mais capazes de avaliar esta capacidade de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro se lhes for proporcionada informação que foque a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma empresa.
16. A posição financeira de uma empresa é afectada pelos recursos económicos que ela controla, pela sua estrutura financeira, pela sua liquidez e solvência, e pela sua capacidade de se adaptar às alterações no ambiente em que opera. A informação acerca dos recursos económicos controlados pela empresa e a sua capacidade no passado para modificar estes recursos é útil na predição da capacidade da empresa para gerar no futuro caixa e equivalentes. A informação acerca da estrutura financeira é útil na predição de futuras necessidades de empréstimos e de como os lucros futuros e fluxos de caixa serão distribuídos entre os que têm interesses na

empresa; é também útil ao predizer que sucesso a empresa provavelmente terá em conseguir fundos adicionais. A informação acerca da liquidez e solvência é útil na predição da capacidade da empresa de satisfazer os seus compromissos financeiros à medida que se vencerem. A liquidez refere-se à disponibilidade de dinheiro no futuro próximo depois de ter em conta os compromissos financeiros durante este período. A solvência refere-se à disponibilidade de dinheiro durante prazo mais longo para satisfazer os compromissos financeiros à medida que se vençam.

17. A informação acerca do desempenho de uma empresa, em particular a sua lucratividade, é necessária a fim de determinar as alterações potenciais nos recursos económicos que seja provável que ela controle no futuro. A informação acerca da variabilidade do desempenho é a este respeito importante. A informação acerca do desempenho é útil na predição da capacidade da empresa gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos básicos existentes. É também útil na formação de juízos de valor acerca da eficácia com que a empresa pode empregar recursos adicionais.
18. A informação respeitante às alterações na posição financeira de uma empresa é útil a fim de avaliar as suas actividades de investimento, de financiamento e operacionais durante o período de relato. Esta informação é útil ao proporcionar ao utente uma base para determinar a capacidade de uma empresa de gerar dinheiro e equivalentes e as necessidades da empresa para utilizar esses fluxos de dinheiro. Ao construir uma demonstração de alterações na posição financeira, os fundos podem ser definidos de varias maneiras, tais como todos os recursos financeiros, capital circulante, activos líquidos ou caixa. Nenhuma tentativa é feita nesta Estrutura Conceptual para especificar uma definição de fundos.
19. A informação acerca da posição financeira é principalmente proporcionada num balanço. A informação acerca do desempenho é principalmente dada numa demonstração de resultados. A informação acerca das alterações na posição financeira é proporcionada nas demonstrações financeiras por meio de uma demonstração separada.
20. As partes componentes das demonstrações financeiras interrelacionam-se porque reflectem aspectos diferentes das mesmas transacções ou outros acontecimentos. Se bem que cada demonstração proporcione informação que é diferente das outras, é provável que nenhuma somente sirva um propósito único ou proporcione toda a informação necessária às necessidades particulares dos utentes. Por exemplo, uma demonstração de resultados proporciona uma imagem incompleta do desempenho a menos que seja usada juntamente com o balanço e a demonstração das alterações da posição financeira.

Notas e Mapas Suplementares

21. As demonstrações financeiras também contêm notas e quadros suplementares e outras informações. Por exemplo, elas podem conter informação adicional que seja relevante às necessidades dos utentes acerca dos itens do balanço e da demonstração dos resultados. Podem incluir divulgações acerca dos riscos e incertezas que afectem a empresa e quaisquer recursos e obrigações não reconhecidos no balanço (tais como recursos minerais). A informação acerca dos segmentos geográficos e industriais e os efeitos na empresa das variações de preços é também muitas vezes proporcionada na forma de informação suplementar.

Pressupostos Subjacentes

Regime de Acréscimo

22. A fim satisfazerem os seus objectivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo. Por este regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) sendo registados nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com as quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de dinheiro mas também das obrigações de pagar dinheiro no futuro e de recursos que representem dinheiro a ser recebido no futuro. Daqui, proporcionam o tipo de informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas.

Continuidade

23. As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma empresa é uma empresa em continuidade e de que continuará no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a empresa não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.

Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

24. As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Compreensibilidade

25. Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, que devam ser incluídas nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para as necessidades de tomadas de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.

Relevância

26. Para ser útil, a informação tem de ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utentes. A informação tem a qualidade de relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.
27. Os papéis preditivos e confirmatórios da informação estão interrelacionados. Por exemplo, a informação acerca do nível corrente e da estrutura da detenção de activos, tem valor para os utentes quando estes se esforçam por prever a capacidade da empresa para tirar vantagem das oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. A mesma informação desempenha um papel confirmatório a respeito de predições passadas, acerca, por exemplo, do caminho em que a empresa seria estruturada ou do resultado de operações planeadas.
28. A informação acerca da posição financeira e do desempenho passado é frequentemente usada como a base para prever a posição financeira e o desempenho futuros e outros assuntos em que os utentes estejam directamente interessados, tais como pagamento de dividendos e de salários, movimentos de preços de títulos e a capacidade da empresa de satisfazer os seus compromissos à medida que se vençam. Para ter valor preditivo, a informação não necessita de estar na forma de uma previsão explícita. A capacidade de fazer predições a partir das demonstrações financeiras é porém melhorada pela maneira como é apresentada a informação sobre as transacções e acontecimentos passados. Por exemplo, o valor preditivo da demonstração dos resultados é aumentado se os itens dos rendimentos ou de gastos não usuais, anormais e não frequentes forem separadamente divulgados.

Materialidade

29. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Nalguns casos, a natureza da informação é por si mesma suficiente para determinar a sua relevância. Por exemplo, o relato de um novo segmento pode afectar a avaliação dos riscos e oportunidades que se deparam à empresa independentemente da materialidade dos resultados conseguidos pelo novo segmento no período de relato. Noutros casos, quer a natureza quer a materialidade são importantes, como por exemplo, as quantias de inventários detida em cada uma das principais categorias que sejam apropriadas para a empresa.
30. A informação é material se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tenha de ter para ser útil.

Fiabilidade

31. Para que seja útil, a informação também deve ser fiável. A informação tem a qualidade da fiabilidade quando estiver isenta de erros materiais e de preconceitos, e os utentes dela possam depender ao representar fidedignamente o que ela ou pretende representar ou pode razoavelmente esperar-se que represente.
32. A informação pode ser relevante mas tão pouco fiável por natureza ou representação que o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador. Por exemplo, se a validade e quantia de uma reclamação por danos sob acção legal estiverem em disputa, pode ser inapropriado para empresa reconhecer no balanço a quantia inteira da reclamação, embora possa ser apropriado divulgar a quantia e circunstâncias da reclamação.

Representação Fidedigna

33. Para ser fiável a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que ela ou pretende representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente. Assim, por exemplo, o balanço deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos de que resultem activos, passivos e capital próprio da empresa na data do relato que satisfaçam os critérios de reconhecimento.
34. A maior parte da informação financeira está sujeita a algum risco de não chegar a ser a representação fidedigna daquilo que ela pretende retratar. Isto não é devido a preconceito, mas antes a dificuldades inerentes seja na identificação das transacções e outros acontecimentos a serem mensurados seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam comunicar mensagens que correspondam a essas transacções e acontecimentos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens poderá ser tão incerta que as empresas geralmente não os reconhecerão nas demonstrações financeiras; por exemplo, se bem que a maior parte das empresas gerem internamente goodwill no decorrer do tempo, é geralmente difícil identificar ou mensurar com fiabilidade esse goodwill. Noutros casos, porém pode ser relevante reconhecer os itens e divulgar o risco de erro que rodeia o seu reconhecimento e a sua mensuração.

Substância Sobre a Forma

35. Se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tenha por fim representar é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é evidente pela sua forma legal ou idealizada. Por exemplo, uma empresa pode alienar um activo a uma terceira entidade de tal maneira que a documentação tenha por fim passar a propriedade legal a essa entidade; contudo, podem existir acordos que assegurem que a empresa continua a fruir os benefícios económicos incorporados no activo. Em tais circunstâncias, o relato de uma venda não representaria fidedignamente a transacção celebrada (se na verdade houve uma transacção).

Neutralidade

36. Para que seja fiável, a informação contida nas demonstrações financeiras tem de ser neutra, isto é, livre de preconceitos. As demonstrações financeiras não são neutras se, por via da selecção ou da apresentação da informação, elas influenciem a tomada de uma decisão ou um juízo de valor a fim de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.

Prudência

37. Os que preparam as demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como a cobrabilidade duvidosa de dívidas a receber, a vida útil provável de instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. Porém, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões

excessivas, a subavaliação deliberada de activos ou de rendimentos, ou a deliberada sobreavaliação de passivos ou de gastos, porque as demonstrações financeiras não seriam neutras e, por isso, não teriam a qualidade de fiabilidade.

Preenchimento

38. Para que seja fiável, a informação nas demonstrações financeiras deve ser completa adentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

Comparabilidade

39. Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma empresa ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Os utentes têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes empresas a fim de avaliar de forma relativa a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira. Daqui que a mensuração e exposição dos efeitos financeiros de transacções e outros acontecimentos semelhantes devam ser levados a efeito de maneira consistente em toda a empresa e ao longo do tempo nessa empresa e de maneira consistente para diferentes empresas.
40. Uma implicação importante da característica qualitativa da comparabilidade é a de que os utentes sejam informados das políticas contabilísticas usadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações nessas políticas e dos efeitos de tais alterações. Os utentes necessitam de ser capazes de identificar diferenças entre as políticas contabilísticas para transacções e outros acontecimentos semelhantes usados pela mesma empresa de período para período e entre diferentes empresas. A conformidade com as Norma Contabilísticas Internacionais, incluindo a divulgação das políticas contabilísticas usadas pela empresa, ajuda a conseguir comparabilidade.
41. A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade e não deve ser permitido que se torne um impedimento à introdução de normas contabilísticas melhoradas. Não é apropriado que um empresa continue a contabilizar da mesma maneira uma transacção ou outro acontecimento se a política adoptada não estiver de acordo com as características qualitativas de relevância e da fiabilidade. É também inapropriado que uma empresa deixe as suas políticas contabilísticas inalteradas quando existam alternativas mais relevantes e fiáveis.
42. Porque os utentes desejam comparar a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma empresa ao longo do tempo, é importante que as demonstrações financeiras mostrem a informação correspondente dos períodos precedentes.

Constrangimentos à Informação Relevante e Fiável

Oportunidade

43. Se houver demora indevida no relato da informação ela pode perder a sua relevância. A gerência pode necessitar de balancear os méritos relativos do relato tempestivo com o fornecimento de informação fiável. Para proporcionar informação numa base tempestiva pode muitas vezes ser necessário relatar antes de serem conhecidos todos os aspectos de uma transacção ou outro acontecimento, diminuindo por conseguinte a fiabilidade. Ao contrário, se o relato for demorado até que todos os aspectos sejam conhecidos, a informação pode ser altamente fiável mas de pouca utilidade para os utentes que tenham tido entretanto de tomar decisões. Para conseguir a ponderação entre relevância e fiabilidade, a consideração dominante é a de como melhor satisfazer as necessidades dos utentes nas tomadas de decisões económicas.

Balanceamento entre Benefício e Custo

44. A ponderação entre benefício e custo é mais um constrangimento influente e não uma característica qualitativa. Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de a proporcionar. A avaliação dos benefícios e custos é, contudo, substancialmente um processo de ajuizamento. Para além disso, os custos não recaem necessariamente sobre os utentes que fruem os benefícios. Os benefícios podem também ser usufruídos pelos utentes que não sejam aqueles que para quem a informação é preparada; por exemplo, o fornecimento de informação adicional a mutuantes pode reduzir os custos dos empréstimos obtidos por uma empresa. Por estas razões é difícil aplicar um teste custo- benefício a qualquer caso particular. Não obstante, os normalizadores em particular, assim como os preparadores e utentes das demonstrações financeiras, devem estar conscientes deste constrangimento.

Balanceamento entre Características Qualitativas

45. Na prática é muitas vezes necessário um balanceamento, ou um compromisso, entre características qualitativas. Geralmente a aspiração é conseguir um balanceamento apropriado entre as características a fim de ir ao encontro dos objectivos das demonstrações financeiras. A importância relativa das características em casos diferentes é uma questão de um juízo de valor profissional.

Imagem Verdadeira e Apropriada/Apresentação Apropriada

46. As demonstrações financeiras são frequentemente descritas como mostrando uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando apropriadamente, a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma empresa. Se bem que esta Estrutura Conceptual não trate directamente tais conceitos, a aplicação das principais características qualitativas e das normas contabilísticas apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, tal informação.

Os Elementos das Demonstrações Financeiras

47. As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são denominadas os elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; concordantemente, esta Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam únicos àquela demonstração.
48. A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da empresa a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Posição Financeira

49. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio. São definidos como segue:
 - (a) Um activo é um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros.
 - (b) Um passivo é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos.
 - (c) Capital próprio é o interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos.
50. As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Por conseguinte, as definições abarcam itens que não são reconhecidos como activos ou como passivos no balanço porque não satisfazem os critérios de reconhecimento debatidos nos parágrafos 82 a 98. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de uma empresa tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 83 antes de um activo ou passivo ser reconhecido.
51. Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidas como tais no balanço do locatário.
52. Os balanços elaborados de acordo com as actuais Normas Internacionais de Contabilidade podem incluir itens que não satisfaçam as definições de activo ou passivo e que não sejam mostrados como parte do capital próprio. As definições estabelecidas no parágrafo 49 estarão, porém, subjacentes em futuras revisões das Normas Internacionais de Contabilidade existentes e na formulação de novas Normas.

Activos

53. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e de seus equivalentes de caixa para a empresa. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da empresa. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

54. Uma empresa emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de que estes bens e serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los e daqui que contribuam para o fluxo de caixa da empresa. O próprio dinheiro presta um serviço à empresa por causa da sua predominância sobre os outros recursos.
55. Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a empresa de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:
 - (a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela empresa;
 - (b) trocado por outros activos;
 - (c) usado para liquidar um passivo; ou
 - (d) distribuído aos proprietários da empresa.
56. Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a empresa e se eles forem controlados pela empresa.
57. Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a empresa controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o "know-how" obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse "know-how", uma empresa controle os benefícios que espera que dele fluam.
58. Os activos de uma empresa resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As empresas normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do governo por uma empresa como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz à definição de activos.
59. Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma empresa incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova concludente de que um item que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à empresa podem satisfazer a definição de activo.

Passivos

60. Uma característica essencial de um passivo é a de que a empresa tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma empresa decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se esperam que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

61. Necessita de ser feita distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão da gerência de uma empresa para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Uma obrigação surge normalmente somente quando o activo é entregue ou a empresa entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a empresa com pouca, ou nenhuma margem, para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.
62. A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a empresa ceda recursos incorporando benefícios económicos a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de maneiras várias, por exemplo, por:
 - (a) pagamento a dinheiro;
 - (b) transferência de outros activos;
 - (c) prestação de serviços;
 - (d) substituição dessa obrigação por uma ou
 - (e) conversão da obrigação em capital próprio.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como um credor abdicar ou perder os seus direitos.

63. Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma empresa pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.
64. Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa. Algumas empresas descrevem estes passivos como provisões. Nalguns países, tais provisões não são vistas como passivos porque neles o conceito de passivo é definido de forma muito restritiva a fim de incluir somente quantias que possam ser estabelecidas sem a necessidade de fazer estimativas. A definição de passivo no parágrafo 49 segue uma abordagem mais vasta. Por conseguinte, quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça o resto da definição, ela é um passivo mesmo que a quantia tenha de ser estimada. Os exemplos incluem as provisões para pagamentos a serem feitos sob garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Capital Próprio

65. Se bem que o capital próprio seja definido no parágrafo 49 como um resíduo, ele pode ser sub-classificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos accionistas, os resultados retidos, as reservas que representem apropriações de resultados retidos e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da empresa de distribuir ou, de outra maneira, de aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de partes com interesses de posse numa empresa terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.
66. A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à empresa e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados retidos, mas não gastos.

67. A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da empresa ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos numa base fragmentária quer da empresa como um todo segundo o pressuposto da continuidade.
68. As actividades comerciais, industriais e de negócios são muitas vezes levadas a efeito por meio de empresas tais como empresas em nome individual, parcerias e "trusts" e variados tipos de empresas estatais de negócios. A estrutura legal e reguladora para tais empresas é muitas vezes diferente da aplicável às sociedades. Por exemplo, podem existir algumas, se as houver, restrições na distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de quantias incluídas no capital próprio. Contudo, a definição de capital próprio e os outros aspectos desta Estrutura Conceptual que tratam do capital próprio são apropriados para tais empresas.

Comportamento

69. O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são rendimentos e gastos. O reconhecimento e mensuração dos rendimentos e gastos, e daqui do lucro, depende em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela empresa na preparação das suas demonstrações financeiras. Estes conceitos são discutidos nos parágrafos 102 a 110.
70. Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:
 - (a) Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.
 - (b) Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.
71. As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são discutidos nos parágrafos 82 a 98.
72. Os rendimentos e os gastos podem ser apresentados na demonstração dos resultados de maneiras diferentes a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Por exemplo, é prática comum distinguir entre os elementos dos rendimentos e dos gastos que provenham do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da empresa dos que não provenham. Esta distinção é feita na base de que a fonte de um item é relevante na avaliação da capacidade da empresa gerar dinheiro ou equivalentes de dinheiro no futuro; por exemplo, as actividades acidentais tais como a alienação de um investimento a longo prazo são improváveis que sejam regularmente recorrentes. Quando se distingue desta maneira entre itens, necessita ser considerada a natureza da empresa e das suas operações. Os itens que provenham das actividades ordinárias de uma empresa podem para uma outra ser extraordinários.
73. A distinção entre itens de rendimento e de gasto e a sua combinação de maneiras diferentes também permite que sejam apresentadas diversas medidas do desempenho da empresa. Estas medidas têm graus diferentes de inclusividade. Por exemplo, a demonstração dos resultados pode mostrar a margem bruta, o lucro das actividades ordinárias antes dos impostos, o lucro das actividades ordinárias depois dos impostos e o lucro líquido.

Rendimento

74. A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os réditos provêm do decurso das actividades ordinárias de uma empresa sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.

75. Os ganhos representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades ordinárias de uma empresa. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito. Daqui que não são vistos como constituindo um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.
76. Os ganhos, incluem, por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas. Os ganhos são muitas vezes relatados líquidos de gastos relacionados.
77. Várias espécies de activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma empresa pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

Gastos

78. A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deprecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.
79. As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da empresa. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.
80. As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma empresa nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.

Ajustamentos de Manutenção do Capital

81. A revalorização ou reexpressão de activos e passivos dá origem a aumentos ou diminuições de capital próprio. Se bem que estes aumentos ou diminuições satisfaçam a definição de rendimentos e de gastos, eles não são incluídos na demonstração dos resultados segundo certos conceitos de manutenção do capital. Em vez disso, estes itens são incluídos no capital próprio como ajustamentos de manutenção do capital ou reservas de revalorização. Estes conceitos de manutenção do capital são discutidos nos parágrafos 102 a 110 desta Estrutura Conceptual.

Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras

82. Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 83. Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificável pela divulgação das políticas contábilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.
83. Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:
- (a) for provável que qualquer benefício e
 - (b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
84. Ao avaliar se um item satisfaz estes critérios e por isso se qualifica para reconhecimento nas demonstrações financeiras, é necessário dar atenção às condições de materialidade debatidas nos parágrafos 29 e 30. A inter-relação entre os elementos significa que um elemento que satisfaça a definição e os critérios de reconhecimento de um dado elemento, por exemplo, um activo automaticamente requer o reconhecimento de uma outra classe, por exemplo, rendimento ou um passivo.

A Probabilidade de Benefícios Económicos Futuros

85. O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a empresa. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma empresa opera. As avaliações do grau de incerteza ligadas ao fluxo de benefícios económicos futuros são feitas com base nas provas disponíveis aquando da preparação das demonstrações financeiras. Por exemplo, quando for provável que uma dívida a receber devida por uma empresa irá ser paga, é justificável então, na ausência de provas em contrário, reconhecer a dívida a receber como um activo. Para uma grande população de dívidas a receber, porém, é considerado geralmente provável algum grau de não-pagamento; daqui que seja reconhecido um gasto que represente a redução esperada de benefícios económicos.

Fiabilidade da Mensuração

86. O segundo critério para o reconhecimento de um item é que este possua um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade como discutido nos parágrafos 31 a 38 desta Estrutura Conceptual. Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados. Por exemplo, os proventos esperados de uma acção judicial podem estar de acordo com as definições quer de activo quer de rendimento assim como do critério de probabilidade para reconhecimento; porém, se não for possível que a reivindicação seja mensurada com fiabilidade, ela não deve ser reconhecida como activo ou como rendimento; a existência da reivindicação, porém, será divulgada nas notas anexas, material explicativo ou mapas suplementares.
87. Um item que, num dado momento, falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento do parágrafo 83 pode qualificar-se para reconhecimento numa data posterior como resultado de circunstâncias ou acontecimentos subsequentes.
88. Um item que possua as características essenciais de um elemento mas falhe em satisfazer os critérios de reconhecimento pode no entanto exigir divulgação nas notas, material explicativo ou em mapas suplementares. Isto é apropriado quando o conhecimento do item seja considerado relevante pelos utentes das demonstrações financeiras para a avaliação da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa pelos utentes das demonstrações financeiras.

Reconhecimento de Activos

89. Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a empresa e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.
90. Um activo não é reconhecido no balanço quando o dispêndio tenha sido incorrido relativamente ao qual seja considerado improvável que benefícios económicos fluirão para a empresa para além do período contabilístico corrente. Em vez disso, tal transacção resulta no reconhecimento de um gasto na demonstração dos resultados. Este tratamento não implica quer que a intenção da gerência, ao incorrer no dispêndio, fosse outra que não a de gerar benefícios económicos futuros para a empresa, ou que a gerência fosse mal orientada. A única implicação é a de que o grau de certeza de que os benefícios económicos fluirão para a empresa para além do período contabilístico corrente é insuficiente para justificar o reconhecimento de um activo.

Reconhecimento de Passivos

91. Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade. Na prática, as obrigações ao abrigo de contratos que estejam proporcional e igualmente não executados (por exemplo passivos por inventários encomendados mas ainda não recebidos) são geralmente não reconhecidos como passivos nas demonstrações financeiras. Porém, tais obrigações podem satisfazer a definição de passivos e, desde que os critérios de reconhecimento sejam satisfeitos nas circunstâncias particulares, podem qualificar-se para reconhecimento. Em tais circunstâncias, o reconhecimento de passivos implica o reconhecimento dos activos ou gastos relacionados.

Reconhecimento de Rendimentos

92. Um rendimento é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento dos rendimentos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivos (por exemplo, o aumento líquido em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do perdão de uma dívida a pagar).
93. Os procedimentos geralmente adoptados na prática para o reconhecimento de um rendimento, por exemplo, o requisito de que o rédito deve ser gerado, são aplicações dos critérios de reconhecimento nesta Estrutura Conceptual. Tais procedimentos dirigem-se geralmente à restrição do reconhecimento como rendimentos àqueles itens que possam ser mensurados com fiabilidade e que tenham um grau suficiente de certeza.

Reconhecimento de Gastos

94. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto, significa com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).
95. Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.

96. Quando se espera que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao se reconhecerem os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o goodwill, as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.
97. Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.
98. Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como se dá quando surja um passivo por garantia de um produto.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras

99. Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.
100. São utilizadas diferentes bases de mensuração em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras. Elas incluem as seguintes:
- (a) Custo histórico. Os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro pago ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de dinheiro, ou de equivalentes de dinheiro, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.
 - (b) Custo corrente. Os activos são registados pela quantia de dinheiro ou de equivalentes de dinheiro que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de dinheiro, ou de equivalentes de dinheiro, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
 - (c) Valor realizável (de liquidação). Os activos são registados pela quantia de dinheiro, ou equivalentes de dinheiro que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de dinheiro ou equivalentes de dinheiro que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.
 - (d) Valor presente. Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.
101. A base de mensuração mais geralmente adoptada pelas empresas ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente. Além disso, muitas empresas usam a base do custo corrente como resposta à incapacidade do modelo contabilístico do custo histórico tratar os efeitos das alterações de preços dos activos não monetários.

Conceitos de Capital e Manutenção de Capital

Conceitos de Capital

102. Pela maioria das empresas é adoptado um conceito financeiro de capital na preparação das suas demonstrações financeiras. Por um conceito financeiro de capital, tal como dinheiro investido ou poder de compra investido, o capital é sinónimo de activos líquidos ou de capital próprio da empresa. Por um conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é visto como a capacidade produtiva da empresa baseada, por exemplo, em unidades de produção diária.
103. A selecção por uma empresa do conceito apropriado de capital deve basear-se nas necessidades dos utentes das suas demonstrações financeiras. Por conseguinte, um conceito financeiro de capital deve ser adoptado se os utentes das demonstrações financeiras estiverem principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, porém, a principal preocupação dos utentes for a capacidade operacional da empresa, deve ser usado um conceito físico de capital. O conceito escolhido indica o objectivo a ser atingido na determinação do lucro, mesmo que possam haver algumas dificuldades de mensuração para tornar o conceito operacional.

Conceitos de Manutenção do Capital e a Determinação do Lucro

104. Os conceitos de capital no parágrafo 102 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção do capital:
 - (a) Manutenção do capital financeiro. Por este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos activos líquidos do começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser mensurada quer em unidades monetárias nominais quer em unidades de poder de compra constante.
 - (b) Manutenção do capital físico. Por este conceito um lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da empresa (ou os recursos ou os fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no começo do período, depois de excluir quaisquer distribuições a, e contribuições de, os proprietários durante o período.
105. O conceito de manutenção do capital está ligada à forma como uma empresa define o capital que procura manter. Proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado; é um pré-requisito para distinguir entre o retorno sobre o capital da empresa e o retorno do seu capital; só os influxos de activos em excesso das quantias necessárias para manter o capital podem ser vistas como lucro e por conseguinte como um retorno sobre o capital. Daqui que o lucro seja a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos da manutenção do capital, quando apropriados) terem sido deduzidos dos rendimentos. Se os gastos excederem os rendimentos a quantia residual é um prejuízo líquido.
106. O conceito de manutenção do capital físico requer adopção da base de mensuração pelo custo corrente. O conceito de manutenção do capital financeiro, porém, não requer o uso de uma base particular de mensuração. A selecção da base segundo este conceito está dependente do tipo de capital financeiro que a empresa está a procurar manter.
107. A diferença principal entre os dois conceitos de manutenção do capital é o tratamento dos efeitos das alterações nos preços nos activos e passivos da empresa. Em termos gerais, uma empresa tem mantido o seu capital se tiver tanto capital no fim do período como tinha no começo do mesmo. Qualquer quantia acima ou abaixo da exigida para manter o capital do início do período é lucro.
108. Pelo conceito de manutenção do capital financeiro quando o capital seja definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal durante o período. Por conseguinte, os aumentos dos preços dos activos detidos durante o período, convencionalmente referidos como ganhos de detenção, são, conceptualmente, lucros. Podem, porém, não ser reconhecidos como tal até que os activos sejam alienados numa transacção de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro seja

definido em termos de unidades de poder de compra constante, o lucro representa o aumento de poder de compra investido durante o período. Por conseguinte, apenas aquela parte do aumento nos preços dos activos que exceda o aumento no nível geral de preços é vista como lucro. O resto do aumento é tratado como ajustamento da manutenção do capital e, daqui, como parte do capital próprio.

109. Pelo conceito de manutenção do capital físico quando o capital seja definido em termos da capacidade produtiva física, o lucro representa o aumento nesse capital durante o período. Todas as alterações de preços que afectem os activos e passivos da empresa são vistas como alterações na mensuração da capacidade física produtiva da empresa; daqui que sejam tratadas como ajustamentos da manutenção do capital, que fazem parte do capital próprio, e não como lucro.
110. A selecção das bases de mensuração e do conceito de manutenção do capital determinará o modelo contabilístico usado na preparação das demonstrações financeiras. Modelos contabilísticos diferentes exibem diferentes graus de relevância e de fiabilidade e, como noutras áreas, a gerência tem de procurar um balanceamento entre relevância e fiabilidade. Esta Estrutura Conceptual é aplicável a um leque de modelos contabilísticos e dá orientação na preparação e apresentação de demonstrações financeiras construídas segundo o modelo escolhido. De momento, não é intenção do Conselho do IASC prescrever um modelo particular senão em circunstâncias excepcionais, tal como para as empresas que relatem na moeda de uma economia hiperinflacionária. Esta intenção será, porém, revista à luz dos desenvolvimentos mundiais.