



Instituto Superior de Economia e Gestão

CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA NATUREZA E FUNÇÕES SOCIAIS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA ¹

Manuel Castelo Branco

Instituto Superior de Administração e Gestão.

Resumo

A contabilidade contribui de forma decisiva para a existência da estabilidade do funcionamento da vida sócio-económica. Isto é assim, em primeiro lugar, porque oferece aos diversos agentes sociais uma base comum de raciocínio para o entendimento da realidade em e sobre que agem e produz a informação necessária para fundamentar as suas decisões.

Neste trabalho caracteriza-se a contabilidade financeira como um mecanismo social que permite a criação e comunicação de conhecimento e as normas contabilísticas como instrumento de promoção de uma eficiente afectação de recursos na economia, salientando-se também a importância destas na regulação das relações que se estabelecem entre as empresas e os diversos agentes sociais.

Palavras-chave: contabilidade financeira; informação financeira; regulação contabilística; normas contabilísticas.

1 — Introdução

A contabilidade e a informação contabilística são utilizadas pelos mais diversos tipos de agentes no sentido de representar e conhecer uma parcela fundamental da realidade em que vivem e de agirem em e sobre essa realidade de forma fundamentada. A informação contabilística é utilizada como apoio à tomada de decisões com implicação ao nível da afectação de recursos às diversas actividades que compõem aquela realidade, na utilização desses recursos no seio das organizações através das quais se levam a cabo essas actividades e na distribuição da riqueza gerada por essas actividades pelos diversos agentes que contribuem para a sua criação.

A contabilidade financeira é um instrumento de comunicação de conhecimento entre humanos. Ela procura permitir aos indivíduos e grupos acesso a um conhecimento cada vez mais adequado de uma realidade que é produzida pela sua

¹ O autor expressa o seu agradecimento a dois *referees* anónimos pelos seus comentários à versão preliminar deste texto.

interacção e sobre a qual pretendem agir. O seu elemento principal é constituído pelas demonstrações financeiras, podendo estas ser entendidas como uma representação da realidade empresarial que dá conta de aspectos particulares, seleccionados de acordo com determinados critérios, de uma parte de tal realidade.

O fornecimento de informação que contribua para uma afectação eficiente dos recursos na economia, nomeadamente através da promoção da comparabilidade das demonstrações financeiras de diferentes empresas, é um papel fundamental das normas contabilísticas. Mas as normas contabilísticas são também importantes na regulação das relações que se estabelecem entre as empresas e os diversos agentes sociais, assegurando nomeadamente a existência de alguma equidade no acesso à informação sobre as empresas por parte dos agentes nelas interessados.

Argumenta-se neste trabalho que uma adequada conceptualização da contabilidade financeira e das normas que regulam a sua prática passa pela consideração dos seguintes aspectos fundamentais:

- A contabilidade é um mecanismo social que permite a criação e comunicação de conhecimento;
- Ela desempenha uma função activa que afecta a realidade sócio-económica através da sua influência sobre os decisores;
- As normas contabilísticas devem contribuir para uma eficiente afectação de recursos na economia e também para a existência de alguma equidade no acesso à informação por parte dos diversos agentes sociais.

Na secção 2, dá-se conta do papel social da contabilidade financeira, salientando-se a sua importância na mediação das relações estabelecidas entre as empresas e outros agentes sociais. Na secção 3, caracteriza-se a contabilidade financeira como um instrumento de criação e comunicação de conhecimento e argumenta-se que ela desempenha um papel activo na sociedade, quer devido à forma como representa e descreve o funcionamento da realidade quer devido ao que exclui das suas representações e descrições. Na secção 4, referem-se, de forma sintética, algumas das principais limitações da representação contabilística. Na secção 5, chama-se a atenção para o facto de as normas contabilísticas terem como objectivo assegurar que a informação contabilística divulgada pelas empresas contribua para uma eficiente afectação de recursos na economia e também para o facto de exercerem uma importante função de regulação das relações que se estabelecem entre os diversos agentes sociais. Na secção 6 retiram-se algumas conclusões da análise realizada.

2 — O papel sócio-económico da contabilidade financeira

A forma mais comum de classificar os utilizadores da informação fornecida pela contabilidade financeira é sem dúvida a de distinguir entre «utilizadores internos», responsáveis pela gestão da empresa, e «utilizadores externos». A contabilidade financeira é imprescindível aos responsáveis pela gestão

da empresa, uma vez que sem a informação sobre as relações da empresa com o seu meio envolvente torna-se bastante difícil o controlo dessas relações e a avaliação do desempenho económico-financeiro da empresa. Todavia, ela apresenta como uma das suas finalidades principais o fornecimento de informação aos mais diversos tipos de agentes interessados na empresa que não os gestores, ou seja, aos utilizadores externos de tal informação.

A existência de qualquer empresa depende do envolvimento continuado de um conjunto de grupos de indivíduos — entre os quais se salientam os que envolvem os empregados, os gestores, os proprietários (accionistas), os credores, os clientes, os fornecedores e o governo —, envolvimento esse que é fundamental para que ela continue a existir e que a empresa deve ser capaz de assegurar (cf. Arnold, Hope, Southworth e Kirkham, 1994, pp. 6-12). Nesta perspectiva, a sobrevivência de uma empresa parece «depender da sua capacidade para gerir um conjunto de objectivos díspares e frequentemente conflitantes de forma a assegurar que todos os grupos participantes são induzidos a permanecer» com ela (*op. cit.*, pp. 8-10). Ou seja, é necessário considerar o efeito das decisões sobre todos os grupos participantes no sentido de «criar e manter uma relação favorável com cada uma destas partes interessadas» (Ijiri, 1975, p. 171).

A participação dos diversos agentes na empresa depende de como eles avaliam a forma como o seu envolvimento actual ou possível com a empresa contribui para a prossecução dos seus objectivos. Para fazer tal avaliação eles necessitam de informação sobre a empresa e sobre as possíveis alternativas para a utilização daquilo com que para ela contribuem. É através da informação contabilística que os diversos agentes interessados na empresa que a divulga podem avaliar a situação em que ela se encontra e o seu desempenho passado e possibilidades futuras, no sentido de formar expectativas quanto ao seu desempenho futuro e assim tomar decisões quanto às relações que com ela estabeleceram ou poderão estabelecer².

Além disso, a informação contabilística influencia de forma indirecta outros agentes para além daqueles que a utilizam directamente por via da forma como ela determina o processo de tomada de decisão destes últimos. Por isso, o *Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports* da *American Accounting Association* (AAA) reconheceu que a noção de «utilização» da informação contabilística pode ser alargada por forma a incluir aqueles que por ela são indirectamente afectados devido à utilização que dela fazem aqueles que de facto a utilizam (AAA, 1977, p. 4). Mais ainda, todos os membros da sociedade podem ser incluídos no «conjunto universal de 'utilizadores'», mesmo as gerações futuras (*ibidem*).

Por tudo isto, a contabilidade financeira deve ser entendida como uma prática social que exerce uma importante função de mediação nas relações entre

² Ela é analisada por esses agentes para, por exemplo, avaliar a forma como os gestores utilizam os recursos por eles entregues para utilização nas actividades da empresa, avaliar a sua política de dividendos ou avaliar a sua situação e evolução com vista à possível compra/venda de títulos por ela emitidos.

peçoas (cf. Francis, 1990, p. 7). Ela realiza a importante função social de ser «o veículo de comunicação entre a empresa e os grupos sociais que se vêem afectados pela sua actuação» (Sanchez e Montañes, 1994, p. 551). Mais ainda, ela «cumpre de forma implícita uma função social» que consiste em fornecer aos agentes nas relações que estabelecem entre si a «confiança necessária a toda a transacção», confiança essa que tem a ver com a «crença na veracidade das representações do real que ela fornece» (Esnault e Hoarau, 1994, p. 25).

3 — A contabilidade financeira como forma de criação e partilha de conhecimento e a sua natureza de agente activo que afecta a realidade sócio-económica

A contabilidade produz informação, e esta palavra, na perspectiva exposta por João Caraça (1993, p. 223), equivale «a 'conhecimento comunicado', ou seja, a 'conhecimento posto em comum', partilhado». O que se comunica (entre humanos) «é sempre conhecimento» e, para que a comunicação se efectue «com eficácia (sem 'erros')», torna-se necessário pressupor a existência de um referencial comum aos interlocutores, ou seja, de uma linguagem» (Caraça, 1997, p. 97).

É possível ver a contabilidade como instrumento de partilha de conhecimento e analisá-la como se de uma linguagem se tratasse. Com efeito, a comunicação de informação, a partilha de conhecimento, pressupõe a existência de uma linguagem que possibilite tal partilha, linguagem essa que, segundo Belkaoui (1995, p. 28), lida com símbolos («objectos linguísticos utilizados para identificar conceitos particulares») e regras gramaticais. No caso da contabilidade, os símbolos são «números e palavras, débitos e créditos», e as regras gramaticais «constituem o conjunto geral de procedimentos utilizados para a criação e disseminação de dados contabilísticos» (*ibidem*).

Este entendimento da contabilidade como linguagem permite que ela seja analisada de acordo com três aspectos distintos mas complementares:

- aspecto sintáctico, que tem a ver com o conjunto de regras utilizadas para relacionar os símbolos contabilísticos;
- aspecto semântico, que diz respeito ao significado possuído pelos conceitos contabilísticos na sua relação com a realidade que pretendem representar;
- aspecto pragmático, que tem a ver com o impacto da informação nos seus receptores, com o seu significado para estes e a sua influência na forma como estes agem em e sobre o mundo que os rodeia.

Porque a «realidade é silenciosa», torna-se «indispensável questioná-la para produzir respostas» (Almeida e Pinto, 1980, p. 10). Ora, a contabilidade é uma forma de questionar a realidade no sentido de obter respostas. Este reconhecimento da necessidade de questionar a realidade para produzir respostas

«implica, para além de outras consequências, pôr em causa a velha noção de 'dado' e o modo passivo como ele se reflectiria cognitivamente» (*ibidem*). Por isso, é necessário compreender que os 'dados' contabilísticos se reflectem cognitivamente de um modo bastante activo.

De acordo com Ijiri (1975, p. 188), a «medida contabilística que mede o desempenho económico de uma entidade» não é «apenas uma representação passiva de fenómenos do mundo real, mas também um agente activo que afecta o mundo real através da sua influência sobre o decisor». O «mundo real» e o «mundo informacional» «interagem mutuamente», um não sendo «apenas uma sombra do outro» (*ibidem*).

Na verdade, a contabilidade financeira influencia a forma como os agentes apreendem a realidade em que vivem e a forma como agem em e sobre tal realidade. Como afirma Francis (1990, p. 10), a capacidade de compreender os acontecimentos económicos *reais* que são representados «é mediada pelo discurso especializado que a contabilidade cria». Neste sentido, a contabilidade é uma «prática discursiva» no âmbito da qual o contabilista não está apenas a relatar os factos mas antes a criar uma determinada compreensão das «experiências económicas e o significado que tais experiências» têm para as vidas dos diversos agentes (*ibidem*).

A não neutralidade da contabilidade financeira e a sua característica de ser um agente activo derivam tanto da forma como representa e descreve o funcionamento da realidade e dos fenómenos que constituem o seu objecto de análise como também daquilo que exclui das suas representações e descrições. Ou seja, a forma como é representada uma dada realidade pela selecção de determinados aspectos que se pensa serem os mais relevantes de acordo com certos critérios tem como resultado tornar «visíveis» os aspectos seleccionados e «invisíveis» aqueles outros aspectos que são excluídos. Na verdade, sendo um dos mais importantes e difundidos meios de quantificação nas sociedades actuais, «a contabilidade dá uma forma particular de visibilidade a acontecimentos e processos e ao fazê-lo ajuda a transformá-los» (Miller, 1994, p. 2).

É através das demonstrações financeiras que as empresas divulgam a parte mais fundamental da informação produzida pela contabilidade financeira. Ora, elas «podem ser pensadas como a representação dos recursos e obrigações de uma empresa e dos fluxos financeiros para, de e no interior da empresa» (FASB, 1980, par. 76). Como sucede com qualquer representação do real, as demonstrações financeiras apenas dão conta de aspectos particulares dessa realidade que são seleccionados de acordo com determinados critérios.

Porque os raciocínios que é possível fazer, e assim as decisões que com base neles se tomam, dizem respeito às representações que são construídas sobre determinadas realidades, deve-se reconhecer a influência que a contabilidade exerce sobre a forma como os agentes apreendem tais realidades e a forma como em e sobre elas agem. De facto, como afirma Miller (1994, p. 2) a propósito da contabilidade como forma de quantificação e cálculo económico, «mesmo se os indivíduos procuram evitar ou subverter os cálculos feitos sobre e por si, a norma económica instalada por tais cálculos permanece e providencia um ponto de referência mais ou menos duradouro».

4 — As limitações essenciais da representação contabilística

Como afirma Mercier (1996, p. 208), a contabilidade não nos pode dar da realidade mais do que «imagens imperfeitas». Nesta perspectiva, a questão não é tanto a de saber se as imagens da actividade das empresas oferecidas pela contabilidade «são uma descrição exacta de uma realidade que é de qualquer forma inacessível», mas antes a de «apreciar as suas qualidades enquanto instrumentos de decisão» (*op. cit.*, p. 209). De forma mais geral, pode-se considerar que a principal justificação para a existência da contabilidade é a utilidade da informação ou conhecimento que serve para produzir.

A este propósito, uma interessante perspectiva sobre a contabilidade é a de Boulding (1977, pp. 93-94), para quem ela possui uma natureza ritualista, sendo que o ritual é sempre a forma apropriada de corresponder a situações em que é necessário responder a uma questão cuja resposta certa não pode ser sabida. Em tais circunstâncias, o ritual desempenha duas funções: a primeira é a de reconfortar e a segunda é a de dar uma resposta suficiente para a acção. Ora, é precisamente «a resposta suficiente em vez de a resposta certa que o contabilista realmente procura» (*op. cit.*, p. 93). Quem utiliza a informação contabilística deve compreender a sua subjectividade e as suas limitações essenciais, as quais resultam também da imperfeita compreensão que temos do mundo incerto em que vivemos (cf. Macve, 1997, pp. 23-24).

O principal objectivo da representação contabilística, e assim também das normas de contabilidade, deverá ser o aumento da utilidade da informação que ela permite fornecer. Embora reconhecendo a subjectividade e as limitações da contabilidade e a necessidade de dar uma resposta suficiente para a acção, é necessário identificar as principais limitações da representação contabilística e procurar eliminá-las ou mitigar o seu efeito pernicioso.

A este respeito, Macve (1997, pp. 50-52) identifica os seguintes aspectos como constituindo as principais fontes de dificuldade para a representação contabilística:

- Impossibilidade de incluir tudo;
- Necessidade de realizar afectações (por exemplo, de custos e proveitos entre períodos de tempo);
- Incerteza quanto ao futuro (necessidade de realizar estimativas).

Mas, para além destas fontes de dificuldade de natureza mais estrutural, é possível salientar entre as principais limitações do modelo contabilístico actual, no que diz respeito à informação fornecida nas demonstrações financeiras, as seguintes³:

- O seu carácter eminentemente quantitativo;
- A sua natureza essencialmente histórica;

³ No caso português, a estas limitações é de acrescentar uma outra que diz respeito à «natureza jurídico-fiscal das demonstrações financeiras» (Moreira, 1999, p. 45).

- A dificuldade no tratamento dos activos intangíveis, principalmente dos gerados internamente;
- Dificuldade em reflectir o valor temporal do dinheiro;
- Concentração numa das partes interessadas na empresa, os fornecedores de capital;
- A ênfase no custo histórico.

Refira-se que a necessidade de avançar para uma maior utilização de valores correntes em detrimento do custo histórico tem vindo a ser reconhecida, nomeadamente pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e pelo *Securities and Exchange Commission* (SEC) nos EUA, principalmente a partir de 1990 (cf. Zeff, 1999, pp. 21-23). Zeff (*op. cit.*, 18) considera até que «as questões mais incómodas na contabilidade financeira» no que diz respeito àquele país têm a ver com «as deficiências do custo histórico e desapareceriam ou tornar-se-iam menos sérias sob um regime de valor corrente». Mas existem ainda influentes autores que, embora aceitando que os valores correntes podem desempenhar um útil papel, defendem a continuação da utilização do custo histórico como principal base de medida (cf. Ijiri, 1999).

5 — A importância das normas contabilísticas para a dinâmica económico-social das sociedades contemporâneas

Através da promulgação de normas contabilísticas, as quais correspondem a um conjunto de regras a aplicar pelas empresas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras, pretende-se, em primeiro lugar, que a informação fornecida contribua para que o processo de tomada de decisão dos diversos agentes económicos seja mais racional em termos da adequação das suas decisões e acções aos propósitos que as motivam. As normas contabilísticas possuem assim uma fundamental importância do ponto de vista cognitivo.

Na verdade, o principal objectivo que os principais organismos de regulação contabilística, entre os quais se destaca o FASB dos EUA, atribuem à informação financeira é o de que essa informação deve ser «útil na tomada de decisões empresariais e económicas — para fazer escolhas fundamentadas entre usos alternativos de recursos escassos na condução de actividades empresariais e económicas» (FASB, 1978, par. 9). Enfatiza-se assim a utilidade da contabilidade financeira na promoção de uma eficiente afectação de recursos na economia.

A perspectiva que se defende é a de que as normas contabilísticas devem contribuir significativamente para a importância da contabilidade enquanto mecanismo social de criação e comunicação de conhecimento. Como sucede com qualquer linguagem existente, sobre a contabilidade tem de ser exercido algum grau de pressão social para que seja correctamente utilizada (cf. Ijiri, 1975, p. 24), sendo esse um dos importantes papéis das normas contabilísticas. De facto, considerando-se a contabilidade como uma linguagem e a informação

contabilística como instrumento de partilha de conhecimento, é necessário ter como principal objectivo para o seu desenvolvimento o melhoramento da eficácia com que tal função é desempenhada.

Mas as normas contabilísticas também desempenham um importante papel na regulação das relações que se estabelecem entre os diversos agentes sociais. De facto, a contabilidade financeira pode ser vista, na esteira de Ijiri (1975, p. ix), como um sistema que se destina a facilitar o funcionamento das relações de responsabilidade (*accountability*) nas quais se fundam as sociedades actuais. Estas relações exprimem-se através da obrigação de um agente (*o accountant*) dar conta das suas acções e das consequências destas a outro agente (*o accountee*). Tais relações podem ser criadas «por uma constituição, uma lei, um contrato, uma regra organizacional, um costume, ou mesmo uma obrigação moral informal» (*ibidem*). Por exemplo, uma empresa é responsável (*accountable*) relativamente a «accionistas, credores, empregados, consumidores, o governo ou o público em geral com base numa variedade de relações criadas entre eles» (*ibidem*).

O interesse desta perspectiva tem a ver com o facto de a própria noção de «relato financeiro» por parte de uma empresa, ou mesmo qualquer organização cujo tamanho ou influência tenha um impacto sobre terceiros, implicar responsabilidade (*accountability*) relativamente a estes, como afirma Stamp (1980, p. 6). Stamp (*op. cit.*, p. 7) salienta mesmo a necessidade de existir acordo entre os preparadores da informação contabilística e os organismos reguladores da contabilidade relativamente a quais os grupos de utilizadores a que as empresas devem oferecer tal informação e à forma como o devem fazer. Mas este autor salienta também a necessidade de examinar o «tipo de decisões que os membros de cada um dos vários grupos de utilizadores são susceptíveis de fazer como resultado de ler um relatório financeiro e o tipo de informação que esperam estar incluída no relatório em ordem a fazer tais decisões» (*ibidem*).

Na verdade, a principal razão pela qual as empresas divulgam, através da sua gerência, informação contabilística é a existência de utilizadores externos de tal informação cujas necessidades relativamente ao que essa informação deve conter devem ser satisfeitas. De acordo com Stamp (1980, p. 39), é este facto que «fornece a razão pela qual as normas contabilísticas são necessárias e estabelece o principal senão mesmo o único objectivo da tais normas — nomeadamente, assegurar que as necessidades legítimas dos utilizadores são adequadamente satisfeitas».

Parece ser simples, mas a verdade é que talvez as normas contabilísticas não existissem e não fossem necessários auditores «se não existisse um conflito potencial entre o que a gerência está disposta a divulgar e a forma como o divulga e o que os utilizadores externos necessitam conhecer» (*op. cit.*, pp. 22-23). A este conflito entre utilizadores e gerência junta-se o conflito potencial entre os diversos grupos de utilizadores devido a interesses por vezes contraditórios relativamente ao desempenho das empresas e à forma como é medido esse desempenho.

No que diz respeito ao primeiro aspecto, é necessário chamar a atenção para o possível interesse dos gestores em que a informação divulgada dê da

empresa por cuja gestão são responsáveis e da sua própria actuação uma imagem tão favorável quanto possível (cf. Ijiri, 1975, pp. 46-47; Stamp, 1980, p. 22). Porque «os gestores têm não só um incentivo como também a capacidade de enganar os investidores, em virtude do seu controlo do sistema de informação da empresa» (Gaa, 1988: 35), um papel essencial da regulação contabilística consiste em assegurar que os gestores não enganam os diversos agentes sociais interessados na empresa. De forma mais geral, as normas contabilísticas devem procurar assegurar a maior equidade possível no acesso à informação por parte de todos os agentes interessados na empresa.

Surge ao nível da regulação contabilística «uma questão ética de saber se deve ou não permitir-se que questões relativas ao 'impacto económico' afectem o julgamento técnico» (Blake, Clarke e Gowthorpe, 1998, p. 21). A problemática da existência de tal impacto económico diz respeito ao facto de diferentes formas de produzir e apresentar informação contabilística terem um impacto diferenciado sobre os diversos grupos de utilizadores, favorecendo uns em prejuízo de outros no que concerne principalmente a problemas de distribuição de riqueza.

Para Beaver (1989, p. 2), qualquer requisito particular de divulgação de informação financeira é «o resultado de um processo político (ou de escolha social)». Mais ainda, a «selecção entre sistemas de relato financeiro pode ser essencialmente vista como uma questão de escolha social envolvendo 'trade-offs'» entre as diversas partes interessadas no estabelecimento e promulgação de normas contabilísticas, o que o torna «o resultado de um processo político» (*op. cit.*, p. 18). Isto é assim porque, acrescenta Beaver (*op. cit.*, pp. 45, 160, 193), a escolha entre sistemas de relato financeiro envolve inevitavelmente uma escolha sobre o conjunto de consequências mais desejável, o que envolve valorações relativamente a quais dos interesses das partes afectadas favorecer.

Além disso, as normas contabilísticas são mais do que meras instruções de natureza técnica para produzir e apresentar informação de natureza económica. Na verdade, elas são também prescrições sobre como devem actuar os agentes. Neste sentido se pronuncia Stamp (1980, p. 22) quando afirma que «as normas contabilísticas são mais do que apenas um esqueleto ou um enquadramento definindo o que deve ser feito na preparação das demonstrações financeiras. Elas também definem as fronteiras no âmbito das quais reside a conduta aceitável e nisso, como em muitos outros aspectos, elas são semelhantes em natureza a leis». Gaa (1988, p. 96) afirma mesmo que «as normas da contabilidade financeira são regras de conduta, limitando o âmbito do comportamento aberto às pessoas, e devem ser escolhidas na base do valor da limitação».

São essencialmente três as razões para que se considere que «a decisão de promulgar (ou abster-se de promulgar), emendar ou revogar uma norma de contabilidade financeira é basicamente um julgamento ético» por parte dos responsáveis pela regulação contabilística (Gaa, 1988, pp. 127-128):

Em primeiro lugar, existe um «julgamento sobre a desejabilidade de uma regra de conduta (que governa a prática da contabilidade

financeira) e sobre a desejabilidade das acções realizadas de acordo com ela» (*op. cit.*, p. 128);

Em segundo lugar, as acções a que essas regras dizem respeito têm consequências sobre o bem-estar de outros agentes e diferentes acções e regras têm diferentes consequências e, por isso, diferente valor para os agentes que realizam as acções e para os agentes sobre os quais as acções têm consequências;

Finalmente, «a promulgação de uma norma produz 'vencedores' e 'perdedores'», podendo os diversos agentes ter «interesses conflitantes relativamente às normas alternativas» (*ibidem*).

Mas, embora se deva reconhecer a existência de consequências sociais e económicas da regulação contabilística e a necessidade dos organismos responsáveis por essa regulação as terem em consideração, deve ser sublinhado o carácter eminentemente «técnico» dessa regulação. Como afirma Zeff (1978, p. 375), «dizer que quaisquer consequências económicas significativas devem ser estudadas» pelos organismos responsáveis pela regulação contabilística «não implica que os princípios contabilísticos e a apresentação apropriada devam ser postos de parte como o principal factor orientador» das determinações desses organismos.

6 — Observações conclusivas

A contabilidade financeira deve ser entendida como um mecanismo social que confere alguma estabilidade ao ambiente sócio-económico, uma vez que contribui de forma importante para a coordenação das acções de uma multiplicidade de agentes que tomam decisões quanto a essas acções de forma independente. Isto é assim, nomeadamente porque ela oferece aos diversos agentes uma base comum de raciocínio para o entendimento da realidade em e sobre que agem e produz a informação necessária para fundamentar as suas decisões.

A contabilidade enquanto prática social e institucional tem funções muito diversas, as quais se foram acumulando ao longo da sua rica história sem que as mais antigas fossem eliminadas e substituídas pelas mais recentes. Mas a contabilidade é essencialmente um ramo do conhecimento cujo objectivo é o de produzir e comunicar informação sobre determinado tipo de realidades. Tal informação deve ter como principal critério de avaliação e como principal orientação no desenvolvimento da base conceptual que a suporta a sua utilidade como origem do conhecimento que os mais diversos agentes têm daquelas realidades. Por isso, a investigação e a regulação contabilísticas devem preocupar-se com aquele objectivo e com a melhor forma de o prosseguir.

Assim, parece adequado pensar que a procura de uma maior relação entre a representação da realidade fornecida pela contabilidade e as medidas e informação que com base nela são oferecidas e as necessidades dos seus utilizadores é fundamental. Isto para que seja possível a obtenção «da confiança que

os grupos de utilizadores têm na propriedade e fiabilidade das demonstrações financeiras com que contam», da qual depende a «estabilidade do nosso sistema económico» (Stamp; 1980, p. 21). Ora, é «função das normas de contabilidade (e de auditoria) criar este sentimento geral de confiança pelo fornecimento de um enquadramento estrutural no âmbito do qual demonstrações financeiras credíveis podem ser produzidas» (*ibidem*).

Todavia, deve-se reconhecer com Archer (1997) que não é possível assimilar os contabilistas a engenheiros que concebem artefactos para corresponder a objectivos específicos. Por um lado, não existe consenso a propósito dos objectivos do sistema (*ibidem*), nomeadamente devido à conflitualidade existente entre os interesses dos diferentes grupos de utilizadores da informação contabilística e os interesses destes e os dos responsáveis pela sua divulgação. Por outro lado, mesmo quando há esse consenso a propósito dos objectivos, «não existe um corpo de conhecimento científico (ou generalizações empíricas de tipo nomotético) relativamente a relações meios-fins que tornem o contabilista capaz de desenhar um sistema apropriado e demonstrar que o é» (*ibidem*).

Tudo o que se deixou escrito neste trabalho leva a sublinhar o papel activo da contabilidade financeira e das normas que regulam a sua prática social, seja no que diz respeito à função de mediação que exercem nas relações entre os diversos agentes sociais seja no que diz respeito à mediação que exercem entre as necessidades de informação sentidas por aqueles grupos e aquilo que é possível oferecer-lhes.

Referências bibliográficas

- AAA (American Accounting Association) (1977), Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* («SOATATA»), Sarasota: AAA.
- ALMEIDA, João Ferreira de, e PINTO, José Madureira (1980), *A Investigação nas Ciências Sociais*, Lisboa, Editorial Presença.
- ARCHER, Simon (1997), «Mattessich's Critique of Accounting: A Review Article», apresentado a *Fifth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, University of Manchester/UMIST, 7-9 Julho 1997.
- ARNOLD, John, HOPE, Tony, SOUTHWORTH, Alan e KIRKHAM, Linda (1994), *Financial accounting*, 2nd ed., Hemel Hempstead: Prentice-Hall International.
- BEAVER, William H. (1989), *Financial Reporting: An Accounting Revolution*, 2nd ed., Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall.
- BELKAOUI, Ahmed Riahi (1995), *The cultural shaping of accounting*, Westport, Quorum Books.
- BLAKE, John, CLARKE, Julia, e GOWTHORPE, Catherine (1998), «The ethics of accounting regulation», in BLAKE, John, e GOWTHORPE, Catherine (eds.), *Ethical issues in accounting*, London and New York, Routledge, pp. 6-23.
- BOULDING, Kenneth (1977), «Economics and Accounting: The Uncongenial Twins», in BAXTER, W. T., e DAVIDSON, Sidney, *Studies in Accounting*, 3rd ed., London, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, pp. 86-95.
- CARAÇA, João (1997), *Ciência*, Lisboa, Difusão Cultural.
- (1993), «Conhecimento e informação», *Estudos de Economia*, vol. XIII, n.º 3, Abril-Junho, pp. 221-223.
- ESNAULT, Bernard, e HOARAU, Christian (1994), *Comptabilité financière*, Paris, Presses Universitaires de France.
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 — Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Connecticut, FASB.
- (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 — Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Connecticut, FASB.
- FRANCIS, Jere R. (1990), «After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 3, n.º 3, pp. 5-17.
- GAA, James C. (1988), *Methodological Foundations of Standardsetting for Corporate Financial Reporting*, Sarasota, American Accounting Association.
- IJIRI, Iuji (1999), «The Risks of Market Value and the Rewards of Historical Cost», in MUMFORD, Michael J. e PAGE, Michael J. (ed.), *Trying Again. Proceedings of the ACCA conference on the ASB's 1999 revised Draft Statement of Principles*, London, Association of Chartered Certified Accountants, pp. 119-124.
- (1975), *Theory of Accounting Measurement*, Sarasota, American Accounting Association.
- MACVE, Richard (1997), *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool, or threat?*, New York & London: Garland Publishing.
- MERCIER, René (1996), *Une analyse des principes fondamentaux de la comptabilité d'entreprise*, Paris, Economica.
- MILLER, Peter (1994), «Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction», in HOPWOOD, Anthony G., e MILLER, Peter (eds.), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge University Press, pp. 1-39.
- MOREIRA, José António Cardoso (1999), *Análise Financeira de Empresas — da Teoria à Prática*, 3.ª ed., Porto, Bolsa de Derivados do Porto.
- SANCHEZ, Francisco J. Q., e MONTAÑES, María A. J. (1994), «Requisitos de la información contable», *Revista de Contabilidad e Comércio*, n.º 200, pp. 543-554.
- STAMP, Edward (1980), *Corporate Reporting: Its Future Evolution*, Toronto, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- ZEFF, Stephen A. (1999), «The increasing importance of current values in accounting: A comment on the ASB's revised draft on principles», in MUMFORD, Michael J., e PAGE, Michael J. (ed.), *Trying Again. Proceedings of the ACCA conference on the ASB's 1999 revised Draft Statement of Principles*, London, Association of Chartered Certified Accountants, pp. 17-25.

- (1978), «The Rise of 'Economic Consequences'», *Journal of Accountancy*, Dezembro 1978, pp. 56-63 (reimpresso in BLOOM, Robert e ELGERS, Pieter T., 1995, *Foundations of Accounting Theory and Policy: A Reader*, New York, Harcourt Brace & Company., pp. 365-375).
-

Abstract

Financial accounting facilitates the smooth functioning of socio-economic life. This is so because it offers a common basis of reasoning to the different socio-economic agents which allows them to understand the reality in and on which they act and produces the necessary information to support their decisions.

The paper analyses financial accounting as a social mechanism which allows the creation and communication of knowledge and accounting standards as providing a mechanism to ensure that accounting information increases economic efficiency. It is also underlined the importance that accounting standards have in the regulation of the relations established by firms with other economic agents.

Key words: financial accounting; financial information; accounting regulation; accounting standards.
