

**NORMALIZACIÓN CONTABLE REGIONAL: ESTUDIO EN LA COMUNIDAD DE LOS
PAÍSES DE LENGUA PORTUGUESA (CPLP)**

Lima Santos, Luís (Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales)

Profesor Adjunto, Instituto Politécnico de Leiria – Portugal.

IPL – Escola Superior de Tecnologia do Mar

Campus 4 – Santuário Nossa Senhora dos Remédios

Apartado 126

2524-909 Peniche - PORTUGAL

Teléfono: (+351) 262783607

Fax: (+351) 262783088

lsantos@estm.ipleiria.pt

Área temática:

A) Información Financiera y Normalización Contable.

Palabras clave:

Contabilidad; Internacional; Normalización; Regional; CPLP.

NORMALIZACIÓN CONTABLE REGIONAL: ESTUDIO EN LA COMUNIDAD DE LOS PAÍSES DE LENGUA PORTUGUESA (CPLP)

Resumen

El objetivo de la comunicación es la identificación de los MC para la contabilidad en los países de la CPLP y la señalización de diferencias entre la normativa contable de los países más representativos y la normativa del *IASB*, cotejando asuntos y aspectos que constituyen lo esencial en el abordaje de las líneas de convergencia entre las normativas del *IASB* y del *FASB*.

Las conclusiones apuntan el análisis comparativo de los MC del *IASB* y del *FASB*, la identificación del MC para la contabilidad en los países de la CPLP y la comparación de las normas brasileñas, portuguesas y las *IAS-IFRS*.

Índice

Resumen	II
Índice	III
Índice de figuras	III
Índice de cuadros	III
1. Introducción	1
1.1. Objetivos	1
1.2. Justificación del estudio	2
1.3. Objeto del estudio	2
1.4. Metodología	3
1.5. Estructura	3
1.6. Conclusiones	3
2. El contexto de la armonización contable internacional	4
3. El marco conceptual para la contabilidad en los países de lengua portuguesa	7
3.1. Objetivos de la información financiera	8
3.2. Características cualitativas de la información financiera	9
3.3. Principios contables	10
3.4. Clases de cuentas de la información financiera	12
3.5. Estados contables y sus elementos	13
3.6. Criterios de valoración	14
4. Brasil y Portugal frente el <i>IASB</i> y la convergencia con el <i>FASB</i>	15
4.1. Comparación de las normas brasileñas y portuguesas y las <i>IAS-IFRS</i>	15
4.2. Análisis de los resultados de la confrontación	16
4.3. La convergencia del <i>IASB</i> con el <i>FASB</i>	18
5. Conclusiones	20
Bibliografía	23

Índice de figuras

Figura 1 Ámbito de la expresión “principios contables generalmente aceptados”	15
Figura 2 Niveles del proceso de armonización contable	20
Figura 3 Configuración de las características cualitativas en los países de lengua portuguesa	26
Figura 4 Configuración de los principios contables en los países de lengua portuguesa	29

Índice de cuadros

Cuadro 1 Clasificación de las semejanzas y diferencias	37
Cuadro 2 Resultados de la comparación entre las normas brasileñas y las <i>IAS-IFRS</i>	41
Cuadro 3 Resultados de la comparación entre las normas portuguesas y las <i>IAS-IFRS</i>	41
Cuadro 4 Análisis de la comparación entre las normas brasileñas y las <i>IAS-IFRS</i>	43
Cuadro 5 Análisis de la comparación entre las normas portuguesas y las <i>IAS-IFRS</i>	45

1. Introducción

Este estudio tiene como objetivo la comparación de las normativas sobre estados contables anuales, para las empresas no financieras, en los siguientes países de la CPLP¹: Angola, Brasil, Cabo Verde, Guinea-Bissau, Mozambique, Portugal y Santo Tomé y Príncipe.

Establecida la amplitud geográfica, delimitamos el abordaje a las normas contables vigentes al nivel de las cuentas individuales, privilegiando la construcción de análisis y esquemas representativos y comparativos.

Establecemos la fecha límite del 31 de diciembre de 2005, pues el constante flujo de alteraciones normativas en algunos de los países, determinado por el desarrollo del proceso de armonización contable internacional, obliga a sucesivas actualizaciones del texto que, muchas veces, se convirtieron en un obstáculo al propio estudio.

En el sentido de orientar la lectura de este estudio y prevenir eventuales confusiones entre la expresión “estados contables” – que utilizamos – y la expresión “estados financieros”, subrayamos que nuestra opinión coincide con el pensamiento de Lopes de Sá, que prefiere la primera expresión a la segunda; en efecto, Sá y Sá (1993: 135-6) explican que “estados financieros” es una expresión inadecuada cuando usada para referirse a los “estados contables”, en virtud de la traducción del término “*financial statements*” de la lengua inglesa.

1.1. Objetivos

El objetivo principal de la investigación pasa, por eso, por la identificación de los marcos conceptuales para la contabilidad en los países de lengua portuguesa y por la señalización de diferencias entre la normativa contable de los países más representativos y la normativa del *IASB*, por la comparación de asuntos y aspectos que constituyen lo esencial en el abordaje de las líneas de convergencia entre las normativas del *IASB* y del *FASB*.

Este objetivo permitirá establecer bases para la enunciación de propuestas, en el seno de los países de lengua portuguesa, tendientes a la conciliación de los procesos de normalización.

Basada en el objetivo principal, surgen los siguientes objetivos específicos:

- identificar y comprender los ambientes contables de los diferentes países;
- presentar y confrontar los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*;
- analizar detallada y comparativamente la reglamentación contable de los países susodichos, al nivel de las cuentas individuales, con el objetivo de delinear los respectivos marcos conceptuales; y
- de acuerdo con los resultados obtenidos, escoger los dos países más representativos y, para los temas emergentes de la contabilidad al nivel de las cuentas individuales, establecer la comparación entre las soluciones vigentes con las soluciones apuntadas por el *IASB*.

¹ De los países que constituyen la CPLP se pone de fuera Timor Oriental en lo cual transcurre el proceso de paz y estabilidad política.

La concretización de estos objetivos podrá servir al incremento del intercambio cultural y contribuir al refuerzo de la lengua portuguesa como uno de los trazos más relevantes de la identidad específica de los países; por otro lado, la comparabilidad de las cuentas de las empresas, favorecerá el desarrollo de la cooperación económica y empresarial, expresamente a través de la definición y realización de proyectos de interés común.

Los países cuyo proceso de normalización contable se muestre más avanzado, podrán liderar la divulgación de la armonización en el ámbito de las organizaciones internacionales, y reforzar la cooperación universitaria en el dominio de la investigación científica así como del desarrollo tecnológico en contabilidad.

1.2. Justificación del estudio

Son varios los argumentos que justifican la validez de la realización de este estudio:

- la consolidación de las realidades culturales, resultantes de una convivencia plurisecular, que confieren identidad propia a los países de lengua portuguesa;
- la importancia del crecimiento de las relaciones comerciales entre los países de lengua portuguesa, para la creación de sinergias políticas, económicas y sociales;
- la afirmación internacional de un espacio geográficamente discontinuado, identificado por el idioma común;
- la posibilidad de los países más retrasados en el proceso de normalización contable que puedan acompañar, por vía de la identidad lingüística, los países que participan en la armonización contable a escala mundial;
- la mayor confianza de los inversores, motivada por la presentación de las cuentas de las empresas en un lenguaje común; y finalmente
- en el plano mundial, la base que constituye una actuación conjunta cada vez más significativa e influyente.

1.3. Objeto del estudio

El objeto de este estudio se compone de los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, por el conjunto de los documentos de normalización contable que constituyen el edificio contable de cada uno de los países considerados y por las normas contables de Brasil, de Portugal y del *IASB* que inciden sobre temas emergentes de la contabilidad al nivel de las cuentas individuales.

Los documentos que componen los referidos edificios contables son, en regla general, formados por textos largos y de elevada complejidad, por lo que optamos por escoger aspectos técnicos y conceptuales sobre los cuales vamos a dirigir la investigación: los objetivos y las características cualitativas de la información contable; las clases de cuentas y los elementos de los estados contables; los principios contables y los criterios de valoración.

También la opinión de especialistas, expresa en particular en informes y artículos publicados en revistas de méritos reconocidos y en comunicaciones presentadas en congresos

internacionales de contabilidad, son consideradas imprescindibles en la formación de la opinión y en el alcance de los objetivos propuestos.

1.4. Metodología

Determinada la naturaleza del objeto de estudio, la metodología usada consistió en el inventario y configuración de toda la documentación, en función de los objetivos de análisis establecidos.

Este tipo de abordaje permitió una perspectiva general del actual ambiente contable y del desarrollo y nivel de adopción de las normativas de los países en estudio, especialmente en cuanto a algunos temas emergentes de la contabilidad al nivel de las cuentas individuales.

1.5. Estructura

Además de esta introducción y de las conclusiones, el estudio está dividido en tres capítulos que interaccionan en el análisis y desarrollo de los siguientes asuntos:

- el actual contexto de la armonización contable mundial;
- el marco conceptual para la contabilidad en los países de lengua portuguesa;
- Brasil y Portugal frente a la normativa del *IASB* y la convergencia entre éste y el *FASB*.

1.6. Conclusiones

Las conclusiones se dividen en tres partes, la primera relativa al análisis comparativo de los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, la segunda relativa a la identificación del marco conceptual para la contabilidad en los países de lengua portuguesa y, la tercera y última, relativa a la comparación de las normas brasileñas, portuguesas y las *IAS-IFRS*.

2. El contexto de la armonización contable internacional

El reconocimiento de la nueva dinámica de las reglas de preparación y presentación de las cuentas de las empresas explora la maximización de la utilidad de la información contable, en privilegio de los usuarios en mercados globales, circunstancia que soporta la duda sobre la importancia de considerar un marco conceptual aplicable a escala internacional en detrimento de los sistemas contables nacionales, que asumen diversas configuraciones en función de las necesidades y expectativas de otros usuarios.

Aquella duda nos sirve de punto de partida para la orientación del presente capítulo cuyo desarrollo se asienta sobre cinco vectores de análisis:

- el reconocimiento de los modelos de reglamentación contable de índole pública, privada y mixta, que se apoyan en diversos sistemas contables;
- el ambiente envolvente a los modelos contables, como elemento de configuración y causante de la diversidad contable;
- la influencia de la diversidad contable en la estructuración de los sistemas contables y en la justificación de los marcos conceptuales;
- los significados atribuidos a la expresión “marco conceptual”; y
- la presentación de lo esencial de los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, en tanto que componentes de los principios contables generalmente aceptados.

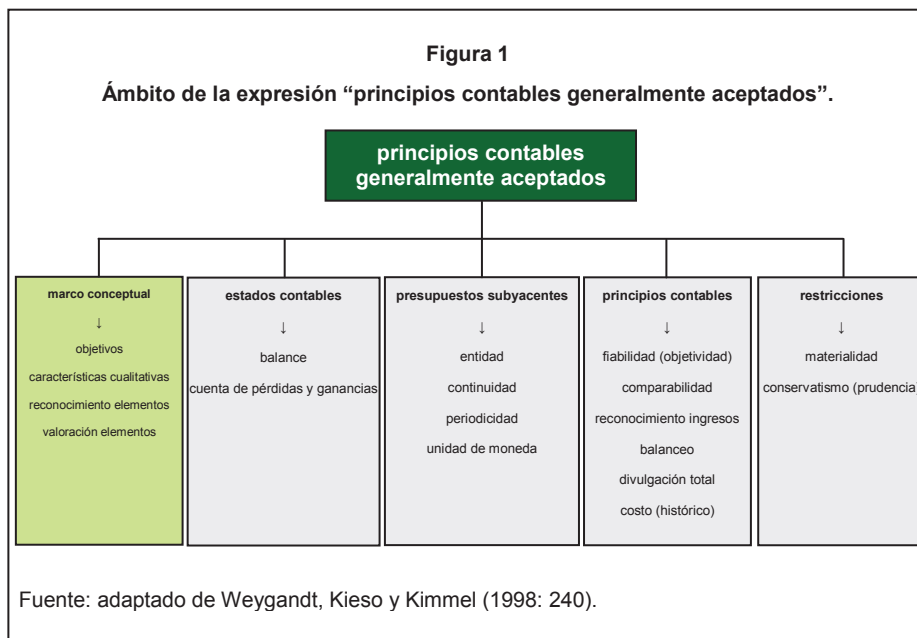
Esta afirmación de los marcos conceptuales, como componente de los principios contables generalmente aceptados, coincide con la opinión de especialistas tales como Cañibano Calvo, Tua Pereda y López Combarros (1985, in Tua Pereda, 1989: 72), para los que el entendimiento amplio de este concepto incluye:

- los principios fundamentales, considerados en los fundamentos básicos de la disciplina contable y configurados como macro reglas, sea cual sea su naturaleza conceptual; y
- los principios derivados o secundarios, considerados en las reglas concretas, aplicables a situaciones o a hechos específicos.

Y, para tal entendimiento, contribuyen los siguientes elementos esenciales (Tua Pereda, *op. cit.*, 72-73):

- su origen en la armonización contable;
- su elevado grado de racionalidad, resultante de la utilización de itinerarios lógico deductivos en su formulación;
- su carácter de fundamento básico y su simplicidad, claridad, y generalidad que reflejan la práctica común;
- su naturaleza de regla general, adoptada como guía de actuación y como base para la práctica; y
- su habitualidad que le confiere la clasificación como principio generalmente aceptado.

A favor de esta amplitud del concepto de principios contables, Weygandt, Kieso y Kell (1993: 516-523), Horngren, Harrison y Robinson (1996: 494-502), Weygandt, Kieso y Kimmel (1998: 245-249) y Riahi-Belkaoui (2000: 170-181) someten la representación del marco conceptual en el ámbito de los principios contables generalmente aceptados:



Después de la presentación y del análisis comparativo de los aspectos esenciales de los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, es posible concluir que:

- mientras el *MC IASB* se presenta en un sólo documento, el *MC FASB* se reparte en varios documentos – designados declaraciones de conceptos de contabilidad financiera – y, para determinados aspectos, distingue entre empresas y organizaciones no lucrativas;
- el contenido general de los marcos conceptuales es muy semejante, dado que ambos tratan – aunque con distinta profundidad – los objetivos, las características cualitativas, los elementos de los estados contables y su reconocimiento y valoración;
- los objetivos de la información financiera en el *MC IASB* se limitan a asociar las necesidades de los usuarios de la información (privilegiando los inversores) sobre la posición financiera, el desempeño y las alteraciones en la posición financiera;
- en el *MC FASB*, que también privilegia los usuarios inversores, son separados los objetivos para las empresas y para las organizaciones no lucrativas que, en ambos casos, son clasificados como generales y específicos; de los objetivos generales para las empresas sobresale el proporcionar información útil en las decisiones de inversión, de crédito y otras similares; y de los objetivos generales para las organizaciones no lucrativas sobresale el de proporcionar información útil en las decisiones sobre la afectación de recursos a esas organizaciones;
- en cuanto a las características cualitativas, son declarados fines diferentes pero cuyos medios son relativamente semejantes; el *MC IASB* considera, en defensa de la

imagen verdadera y apropiada, dos presupuestos subyacentes, cuatro características cualitativas y tres restricciones; en favor de la utilidad en las decisiones, el *MC FASB* elige el primado de la comprensibilidad de los usuarios y considera cuatro características cualitativas, dos principales y dos secundarias, y dos restricciones;

- no se verifican diferencias expresivas en el conjunto completo de estados contables y respectivos elementos, dado que el *MC FASB* incluye el estado de inversiones de, y de distribuciones a, los propietarios y los elementos ganancia, pérdida, resultado total, inversión del propietario y distribución al propietario;
- los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados contables, en ambos los marcos conceptuales, expresan que para que el ítem corresponda además a la definición de elemento de los estados contables, debe también:
 - ser evidente o probable que cualquier beneficio económico futuro, asociado al ítem, fluirá de, o para, la empresa; y
 - tener el ítem un valor o atributo relevante que pueda ser cuantificado con fiabilidad.
- las bases de valoración de los elementos de los estados contables presentan pequeñas diferencias dado que el *IASB* elige las mismas bases del *FASB*, exceptuándose el valor corriente de mercado; también el *MC FASB* presenta un mayor desarrollo del valor actual que lo orienta hasta al valor razonable; y
- los conceptos de capital y de mantenimiento de capital son semejantes; en la preparación de los estados contables, el *MC IASB* no adopta cualquiera de los conceptos de mantenimiento del capital y el *MC FASB* adopta el concepto de mantenimiento del capital financiero.

Después de la presentación y análisis comparativo de los aspectos esenciales de los marcos conceptuales de los organismos con mayor protagonismo a la escala mundial, entendemos preguntarnos cuál es el grado de adhesión “de jure” de los países de lengua oficial portuguesa – Angola, Brasil, Cabo Verde, Guinea-Bissau, Mozambique, Portugal y Santo Tomé y Príncipe – al proceso de armonización contable internacional coordinado por el *IASB* y por el *FASB*.

3. El marco conceptual para la contabilidad en los países de lengua portuguesa

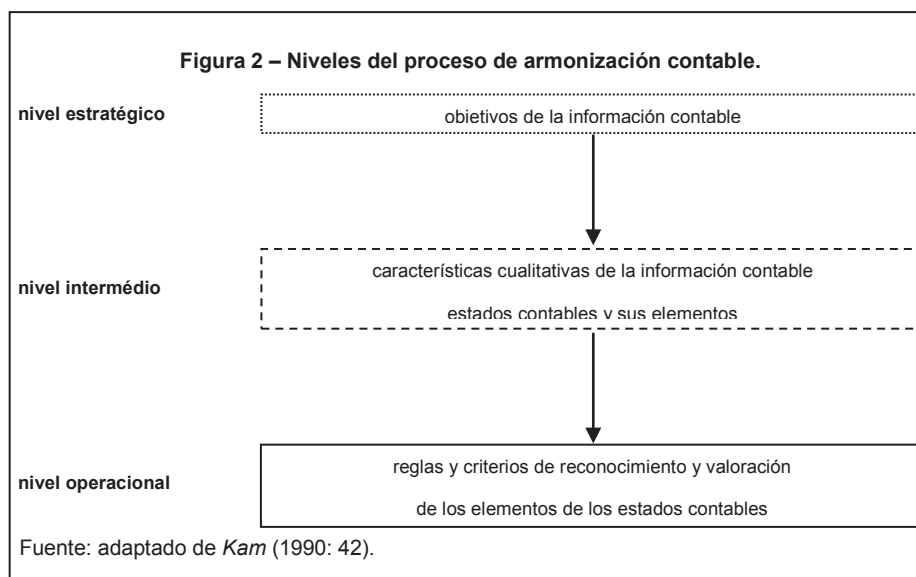
La búsqueda de las bases para una respuesta cimentada con hechos, originó el presente capítulo con el encuadramiento de los países que componen el universo de análisis de este estudio – y que son, por orden alfabético, Angola, Brasil, Cabo Verde, Guinea-Bissau, Mozambique, Portugal y Santo Tomé y Príncipe – referido a la situación de la normalización contable.

Basada en la opinión de Kieso y Weygandt (1992), Hoskin (1997), Riahi-Belkaoui (2000) y Kieso, Weygandt y Warfield (2004), la investigación incidió sobre los objetivos y características cualitativas de la información contable, las clases de cuentas, elementos de los estados contables, los principios contables así como los criterios de valoración.

En un marco conceptual para la contabilidad, son estos aspectos que, de forma estructurada en tres niveles, expresan el proceso de armonización contable, del general para el específico:

- en el primer nivel, estratégico, los objetivos de la información contable;
- en el segundo nivel, intermedio, las características cualitativas de la información contable y de los estados contables y sus elementos; y
- en el tercer nivel, operacional, las reglas y los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos de los estados contables.

La estructuración en tres niveles puede ser representada en el siguiente esquema:



De este modo, la investigación sobre el proceso de normalización contable en los países estudiados privilegia a lo largo del presente capítulo, una línea de orientación que parte de lo general hasta lo específico y, consecuentemente, el orden de presentación de los referidos aspectos:

- los objetivos de la información financiera;
- las características cualitativas de la información financiera;

- los principios contables;
- las clases de cuentas, los estados contables y sus elementos; y
- las reglas y los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos de los estados contables.

3.1. Objetivos de la información financiera

El entendimiento de la contabilidad como ciencia multiparadigmática, orientó Belkaoui (1985, in Norverto Laborda, 1996: 733) y (2000: 275) al documento del American Accounting Association (AAA), publicado en 1977 y titulado “Statements of Accounting Theory and Theory Acceptance” en lo cual consta, entre otros, el paradigma de la utilidad de la información en la toma de decisiones; añade Norverto Laborda (*op. cit.*, 734) que este paradigma es defendido por Tua Pereda (1991) y Giner Inchausti (1994), ambos en concordancia con Kuhn, pues entienden que la contabilidad elige la utilidad como paradigma único y con perspectivas de desarrollo diferentes y no contradictorias.

En aceptación de este hecho, la orientación de los organismos de normalización contable internacional, relativa a los objetivos de la información financiera, se centralizó en la identificación de los usuarios de los estados financieros y respectivas necesidades (Higson, 1997: 6-8); sobre este asunto, Cravo (1991: 310-312), Ferreira (1983, in Costa, 1995: 247), Santos (1998: 247-248; 1999; 2000: 14), Harrison y Horngren (2001: 5-6), Ortigueira Bouzada y Ortigueira Sánchez (2002: 298-299) y Carqueja (2000 y 2002: 342) defienden que la información será más, o menos, importante en la medida en que los usuarios perciban, o no, las ventajas:

- los administradores, directores o gerentes necesitan de ayuda en la toma de decisiones económico-financieras;
- los inversores buscan concluir sobre la capacidad de determinado negocio de generar dinero;
- el gobierno espera que una tributación adecuada resulte en recetas fiscales;
- los acreedores buscan respuestas en el análisis del riesgo de sus créditos;
- los clientes visan garantizar la continuidad de los suministros de bienes y servicios;
- a los colaboradores les gusta sentir seguridad;
- los estudiosos recogen la comprensión y explicación de los fenómenos en el mundo de los negocios; y
- en general, se buscan soluciones para la sistematización del éxito.

Esta enumeración demuestra que la información se elabora para una diversidad de destinatarios – ver Hoskin (1997: 4) – potenciales usuarios que asumen objetivos virtualmente diferentes y que, de acuerdo con Gabás Trigo (1991:48) y Tua Pereda (1996: 32 y 1997: 57), establecen tres grupos de objetivos, en función de sus necesidades: los objetivos de control, los objetivos de predicción y los objetivos macroeconómicos.

Exploradas las diferencias en las necesidades de los diversos usuarios, aquella orientación evolucionó en el sentido de considerar que los objetivos de la información financiera deben permitir a los diferentes usuarios la percepción de la utilidad de la información proporcionada constituyéndose, en la opinión de Laínez Gadea y Pérez-Grueso (1995: 1121) y Higson (1997: 6-8), un importante apoyo en la toma de decisiones económicas y financieras que, por su parte, evalúan la capacidad, la tempestividad y la certeza de la empresa de generar dinero y equivalentes de dinero; es un abordaje que se apoya en las opiniones de Machado (1998: 38 y 1983: 41-51) y Tua Pereda (2000: 4) de que la función principal de la contabilidad, basada en las necesidades de los usuarios, consiste en identificar y comunicar información indispensable a la comprensión de las actividades de las empresas.

Aunque en los países estudiados se admita la referida diversidad de usuarios, la procedencia de los documentos de normalización contable denuncia una gran influencia de los gobiernos y, naturalmente, de las políticas fiscales; aunque podemos añadir que la enunciación de los objetivos de la información financiera en los diplomas que regulan la contabilidad, no parece revelar aquella influencia, a pesar de que su estructuración no facilite el análisis comparativo.

En efecto, sólo Brasil y Portugal – en ambos casos, de forma duplicada y en documentos distinguidos – y Angola y Santo Tomé y Príncipe presentan capítulos específicos destinados a los objetivos; Cabo Verde, Guinea-Bissau y Mozambique presentan ya las referencias a los objetivos, muy incompletas y repartidas por varios capítulos.

Por lo tanto, y de acuerdo con el análisis comparativo de los objetivos de la información financiera reconocidos, directa o indirectamente, en las normas que regulan la contabilidad en los países estudiados, sobresale la aspiración de la imagen fidedigna y adecuada – variable en función del modelo contable (Iglesias Sánchez, 1996: 105) – lo cual será posible con la presentación de información financiera sobre:

- el patrimonio, lo que se reconoce en expresiones como “posición o situación financiera” y situación “económico-financiera”;
- los resultados, lo que se reconoce en la expresión “desempeño”; y
- las alteraciones en el patrimonio, lo que se reconoce en la expresión “alteraciones en la posición financiera”.

Estos objetivos deberán, sin embargo, llevar en cuenta la naturaleza de la información contable y las limitaciones inherentes a la diversidad de usuarios – aquí, en sentido diverso a los *MC IASB* y *MC FASB*, sin privilegiar unos y menospreciar otros.

3.2. Características cualitativas de la información financiera

Las características cualitativas se refieren a los atributos que confieren utilidad a la información proporcionada en los estados contables y permiten el cumplimiento de sus objetivos; coincidiendo con esta idea, Ferreira (1994: 88) entiende que la utilidad de los estados contables debe conceder racionalidad a las decisiones económicas, y Tua Pereda (2000: 5) argumenta que las características cualitativas desempeñan un papel decisivo para

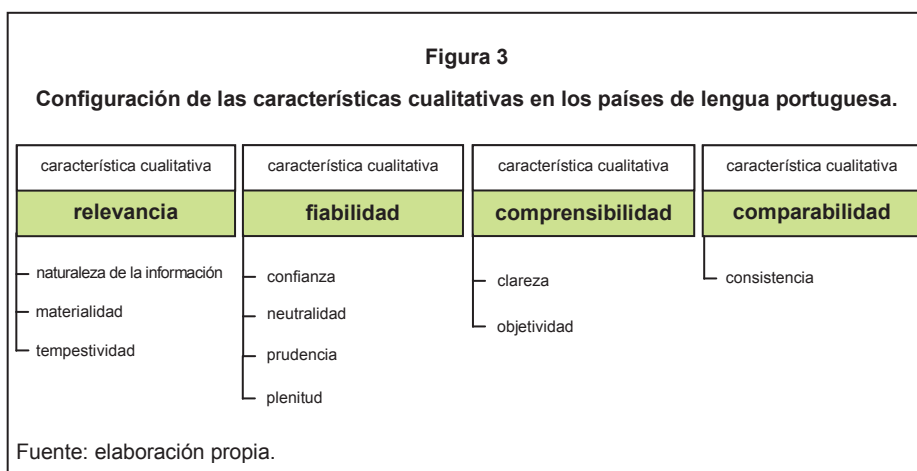
la obtención de la imagen fidedigna y adecuada, aspiración que, según Parker y Nobes (1995: 8) contribuye para debelar la creatividad en contabilidad.

¿Y cuáles son las características cualitativas? Tua Pereda (*op. cit.*, 5-6) elige la relevancia y la fiabilidad, cada una con otras características cualitativas, derivadas o asociadas, entre las cuales, la plenitud, la claridad, la comparabilidad, la sustancia sobre la forma, la imparcialidad, la objetividad, la verificabilidad, la prudencia y la representación fiel; no obstante, considera restricciones como la oportunidad, la razonabilidad, el economicismo y el propio equilibrio entre las características (*ibid.*). Cunha (2003: 7 y 2004: 29) no considera cualquier restricción pero, en el mismo orden de ideas, subraya que la comparabilidad se obtiene a través de la consistencia y de la uniformidad y, apoyándose en la opinión de Riahi-Belkaoui (*ibid.*), pondera la opción y uniformidad y flexibilidad en el registro de operaciones que aparecen en circunstancias propias de los diferentes sistemas contables.

En la mayoría de los países estudiados, son anunciadas como características cualitativas la relevancia, la fiabilidad, la comprensibilidad y la comparabilidad; en los casos de Angola y de Portugal se acepta la idea de que el registro de las operaciones debe atender a la sustancia económica y no solamente a la forma legal; Mozambique obvia las características cualitativas, tal como Santo Tomé y Príncipe, que sólo hace breves referencias a la objetividad y a la comparabilidad.

En Brasil, además de los atributos veracidad y equidad, cuya singularidad es destacada por Valente y Carvalho (2004: 425), existen otros atributos que son considerados características cualitativas: la divulgación tempestiva; lo mismo se pasa en Cabo Verde, con la materialidad, la fidedignidad, la neutralidad y la plenitud.

Por lo tanto, y de acuerdo con el análisis comparativo – Figura 3 – de las características cualitativas de la información financiera reconocidas, directa o indirectamente, en la normativa que regula la contabilidad en los países estudiados, predominan:



3.3. Principios contables

Los estados contables son simples reflejos de los presupuestos subyacentes y de la aplicación de los principios contables (Riahi-Belkaoui, 2000: 182) y, por lo tanto, la existencia de éstos está relacionada con la necesidad, común a cualquier profesional de

contabilidad, de preparar los estados contables de forma a obtener la imagen adecuada de la situación económica y financiera y de los resultados de las entidades.

Los presupuestos subyacentes, o presupuestos contables fundamentales, tienen sobre todo que ver con el ambiente envolvente de la contabilidad (Costa y Alves, 2001: 113).

Los principios contables constituyen reglas relativas a la valoración de elementos activos y pasivos, y al momento del reconocimiento de los gastos y ingresos (Costa y Alves, 2001: 113), permitiendo alcanzar el atributo de la comparabilidad y, así, proporcionar información útil en el apoyo a la toma de decisiones; la designación de los principios contables como “generalmente aceptados”, significa que son aceptados por una entidad de normalización como de aplicación general, o sea, debidamente encuadrados en un marco conceptual, son válidos para todas las entidades, cualesquiera que sean sus formas jurídicas, actividades y dimensiones (CNC).

Los especialistas no reúnen unanimidad en la distinción, o falta de distinción, entre presupuestos y principios contables. Kieso y Weygandt (1992: 40-41), Weygandt, Kieso y Kell (1993 :515), Horngren, Harrison y Robinson (1996: 492-493), Weygandt, Kieso y Kimmel (1998: 244-245) reconocen cuatro presupuestos subyacentes (entidad económica, continuidad, unidad monetaria y periodicidad); Machado (1998: 111-120 y 1979: 472-474) añade un presupuesto (realización); Alexander y Britton (1996: 19-21; 2004: 19-22) no distinguen los presupuestos subyacentes de los principios contables, tratándolos como convenciones.

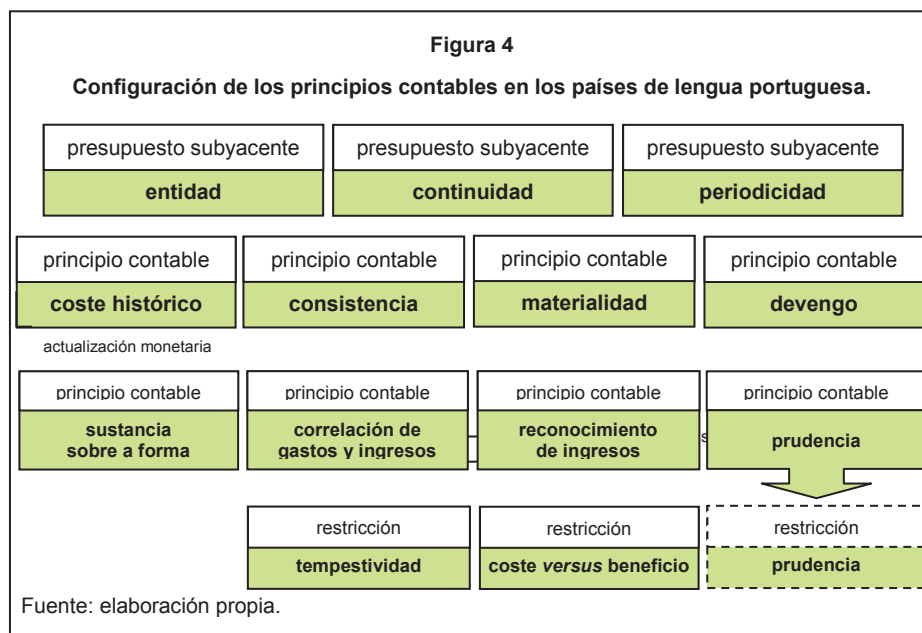
En cuanto a las restricciones, Machado (1998: 123-127) apunta la relación coste/beneficio, la materialidad, la tempestividad, las prácticas sectoriales y el conservadurismo o prudencia, ésta última considerada por Hendriksen (1970, in Costa y Leitão, 2003: 178) como origen de los dogmas tradicionales en contabilidad y entendida por Smith y Skousen (1987, in Givoly y Hayn, 2000: 291) como la opción menos favorable a los detentadores del capital, en caso de duda entre dos o más alternativas contables.

En los países estudiados, la adopción de diferentes expresiones, significados y encuadramientos conceptuales para los presupuestos subyacentes, los principios contables y respectivas restricciones, permite afirmar que sólo Angola y Brasil presentan presupuestos subyacentes a la preparación de los estados contables; por otro lado, existe un conjunto heterogéneo de principios contables – que en algunos casos son considerados características cualitativas o presupuestos subyacentes – siendo posible identificar un grupo de principios contables que se adoptan en, por lo menos, cinco países: devengo o especialización de los ejercicios, consistencia, continuidad, coste histórico, materialidad y prudencia; sólo Brasil admite restricciones a los principios contables donde se realzan: consistencia, materialidad y prudencia.

Cabo Verde no presenta, actualmente, principios contables, laguna que podrá ser subsanada con la aprobación del proyecto de revisión del PNC-CV.

Por lo tanto, en función de lo antes referido y del recorrido histórico de la prudencia, que encuentra diversos opositores como Kam (1990: 528-530) – que la califica de inconsistente y contradictoria – y otros autores referidos por Costa y Leitão (2003: 184-187), como Moonitz (1961), Broto Rubio y Condor López (1985), Hendriksen y Breda (1992), Alvarez López (1997) y Cravo y Carmo (2001), y de acuerdo con el análisis comparativo – Figura 4 –

de los numerosos principios contables reconocidos en los diplomas que regulan la contabilidad en los países estudiados, intentamos establecer una configuración organizada en presupuestos subyacentes, principios contables y sus restricciones:



3.4. Clases de cuentas de la información financiera

En los países estudiados, es común la utilización de códigos de cuentas como medio para alcanzar un fin; sólo Brasil no establece códigos de cuentas y, consecuentemente, una lista patrón de cuentas, refiriendo en algunos artículos de la LSA-BR, a grupos de cuentas para los elementos del patrimonio y para los elementos que evidencian la formación de los resultados.

En los restantes países, la estructuración de las clases de cuentas establece la división clara entre la contabilidad analítica (clase 9) y la contabilidad general (clases 1 a 8); con excepción de Santo Tomé y Príncipe, las cuentas de orden presentan clase propia (clase 0).

De acuerdo con el análisis comparativo de las clases de cuentas reconocidas en la normativa que regula la contabilidad en los países estudiados, las mismas permiten caracterizar una estructura tripartida:

- las cuentas de orden o extra patrimoniales.
- las cuentas patrimoniales.
- las cuentas de resultados:
 - las cuentas de gastos e ingresos;
 - las cuentas de apuración de los resultados; y
 - las cuentas de análisis de gastos e ingresos y de resultados.

3.5. Estados contables y sus elementos

Como referimos, el registro de las operaciones, en función de sus características económicas y forma legal, se efectúa en clases designadas elementos de los estados contables, que a su vez se dividen en elementos directamente relacionadas con la cuantificación del patrimonio – los activos, los pasivos y los fondos propios – y elementos directamente relacionados con la cuantificación del desempeño – los ingresos y los gastos.

La presentación de estos elementos en los estados, después de un proceso de clasificación de los mismos subordinado a sus naturalezas o funciones, pretende que la información que se va a proporcionar sea útil en el apoyo a la toma de decisiones así como, en la opinión de Storey y Storey (1998, in Branco y Rodrigues, 2000: 233), en ayudar a formular las cuestiones correctas y a definir su secuencia.

En los países estudiados no existe una configuración armonizada del conjunto de los estados contables de presentación obligatoria; cuando hay coincidencia del objeto del estado, lo mismo no se puede afirmar para la estructura de su presentación, hecho que refleja la preocupación de Hirshleifer y Teoh (2003: 380) y de Alexander y Britton (2004: 144) en cuanto a la relación inversa entre la cantidad de información y la atención, percepción o comprensibilidad de la misma por los usuarios.

El balance se reconoce en todos los países; los elementos relacionados con el balance son el activo, el pasivo y el fondo propio; en Brasil, el fondo propio se presenta aislado o, a igual que en Mozambique y Santo Tomé y Príncipe, integrado en el pasivo; sólo Angola y Portugal, aquí por vía del *MC IASB*, presentan las definiciones de los elementos relacionados con el balance; en los restantes países, la reunión de las definiciones de los elementos relacionados con el balance no coincide.

Angola y Portugal adoptan la cuenta de pérdidas y ganancias por funciones y por naturalezas; Brasil y Cabo Verde, adoptan solamente la cuenta de pérdidas y ganancias por funciones; Guinea-Bissau, Mozambique y Santo Tomé y Príncipe, adoptan sólo la cuenta de pérdidas y ganancias por naturalezas; los elementos relacionados con la cuenta de pérdidas y ganancias son los ingresos y los gastos; sólo Angola y Portugal, aquí también por vía del *MC IASB*, presentan las definiciones de los elementos relacionados con la cuenta de pérdidas y ganancias; en los restantes países, la interpretación de las definiciones de los elementos relacionados con la cuenta de pérdidas y ganancias no coincide.

En favor de la tesis de los usuarios, sobre las ambigüedades del cuadro de financiación (Kwok, 2002: 348), Angola y Portugal adoptan el estado de flujos de efectivo, por los métodos directo e indirecto; por otro lado, Brasil, Cabo Verde y Santo Tomé y Príncipe adoptan el cuadro de financiación, cierto es que Brasil considera la adopción del estado de flujos de efectivo.

Todos los países, a excepción de Brasil, presentan memoria a los estados contables; el estado de las alteraciones en el fondo propio es adoptado en Brasil e, indirectamente a través de las respectivas memorias, en Angola, Cabo Verde, Guinea-Bissau y Portugal.

De acuerdo con el análisis comparativo de los estados contables y sus elementos, reconocidos en los diplomas que regulan la contabilidad en los países estudiados, es posible establecer una configuración adecuada para la información a preparar y a presentar:

- el balance, en cuanto demostración del patrimonio, constituido por elementos del activo, del pasivo y del fondo propio;
- la cuenta de pérdidas y ganancias, por naturalezas y por funciones, constituida por elementos de los gastos y de los ingresos;
- el estado de los flujos de efectivo, que no elimina la utilidad del cuadro de financiación;
- el estado de las alteraciones en el fondo propio; y
- la memoria a los estados contables.

3.6. Criterios de valoración

Callao Gastón y Laínez Gadea (1997: 270) consideran que las diferencias entre los criterios de valoración en la preparación de los estados contables constituyen una de las más relevantes dificultades en el análisis de la información entre países diferentes. El valor, en tanto que expresión cuantitativa del proceso contable, asume importancia capital en la preparación de la información.

Sin embargo, la relatividad del valor de los elementos de los estados contables obliga al cumplimiento riguroso de criterios de valoración, comunes y perceptibles, de forma a permitir análisis y decisiones soportadas en bases informativas comparables. Y ésta parece ser la mejor forma, cuando se pretende proporcionar información útil en el apoyo a la toma de decisiones.

Las diferentes expresiones, significados y encuadramientos conceptuales de los criterios de valoración en los países en estudio dificultan el análisis comparativo de los mismos; no obstante, todos los países adoptan el coste histórico de adquisición, o de producción, como el criterio fundamental de valoración y, con pequeñas diferencias, todos aceptan las depreciaciones de los elementos del activo inmovilizado – la depreciación extraordinaria es aceptada en Angola, en Brasil, en Cabo Verde y en Portugal – y las provisiones, éstas para ajustar los valores de diversos elementos del activo para el valor de mercado.

Así, se admite el valor de mercado como criterio válido en todos los países, con mayor o menor desarrollo; además, Mozambique no esclarece este criterio y sólo Portugal refiere el valor de cotización; en regla el valor de mercado es entendido como valor de realización o de liquidación y como coste de reposición.

Angola y Portugal asumen la adopción del coste corriente y del valor razonable, así como del valor actual (o descontado) y del valor estimado, a pesar de que, en otros países, éstos estén implícitos en algunas valoraciones específicas.

Asumiendo una posición que va al encuentro a lo preconizado en el *MC IASB* y en el *MC FASB*, parece asequible representar la línea conceptual de los criterios de valoración, adoptados en la reglamentación que regula la contabilidad en los países en estudio:

- coste histórico y valor realizable; coste corriente y valor razonable; valor de mercado; y valor actual y valor estimado.

4. Brasil y Portugal frente el IASB y la convergencia con el FASB

Este capítulo surge naturalmente tras abordar, en los capítulos anteriores, el contexto de la armonización contable internacional y de la contabilidad en los países de lengua portuguesa.

Los países cuya organización contable nos pareció más próxima de la normativa internacional del IASB y del FASB, fueron Brasil y Portugal, razón por la cuál en este capítulo procedemos a la clasificación de las principales semejanzas y diferencias, con referencia a la fecha del 31 de diciembre de 2005, entre las normativas de estos países y las normativas IAS-IFRS, relativamente a varios temas considerados fundamentales para la obtención preparación y presentación de cuentas individuales.

Este análisis, cuyo alcance “de jure” se mantiene, comienza con el análisis de los tres estudios comparativos promovidos por las internacionales de auditoría, destacando para los resultados referentes a Brasil y Portugal: el “GAAP 2000” (Nobes, 2000); el “GAAP 2001” (Nobes, 2001); y el “GAAP Convergence 2002” (Street, 2002).

Seguidamente, y como base de elaboración de los diferentes cuadros de clasificación de las principales semejanzas y diferencias, entre las normas de Brasil y de Portugal y las normas IAS-IFRS, apuntamos y estudiamos un vasto número de asuntos referenciados en las IAS-IFRS en comparación con las correspondientes normas contables brasileñas y portuguesas.

Precediendo las conclusiones, el capítulo termina con una breve referencia al actual proceso de convergencia entre las IAS-IFRS y la normativa US GAAP, cuya importancia es creciente en el actual panorama contable mundial; para tal, consideramos el The Norwalk Agreement (IASB y FASB, 2002) y otros documentos como los publicados por el FASAC (2004c, 2004b y 2004a), por la Deloitte (2005, 2004 y 2003) y por la PwC (2004).

4.1. Comparación de las normas brasileñas y portuguesas y las IAS-IFRS

Para evaluar las consecuencias en los procedimientos contables resultantes de las semejanzas y diferencias entre la normativa brasileña y las IAS-IFRS y la normativa portuguesa y las IAS-IFRS, clasificamos las mismas en las siguientes clases:

Cuadro 1			
Clasificación de las semejanzas y diferencias.			
IAS-IFRS	Brasil / Portugal	Clases	Significado
Exige A	Exige A	I	Nunca origina alteraciones en los procedimientos contables.
Exige A	Exige B	II	Origina siempre alteraciones en los procedimientos contables.
Exige A	Admite A o B	III	Origina alteraciones en los procedimientos contables, si la opción fuera B.
Exige A	Omiso	IV	Brasil: origina alteraciones en los procedimientos contables. Portugal: no origina alteraciones, porque la directriz contable n.º 18 (CNC) prevé la adopción de las IAS-IFRS en los casos omisos.
Admite A o B	Exige A	V	No origina alteraciones.
Admite A o C	Admite A o B	VI	Origina alteraciones en los procedimientos contables, si la opción fuera B.

Fuente: elaboración propia.

A sabiendas de que uno de los objetivos de este estudio consiste en la comparación de las normativas contables, dividimos los mismos en asuntos y éstos en aspectos que, de acuerdo con Kam (1990: 42), fueron identificados en el nivel intermedio (relativo a los estados contables y sus elementos) u operacional (relativo al reconocimiento y valoración de los referidos elementos); dada la extensión de los asuntos optamos por no considerar, siempre que nos fue posible, los que se relacionaban con las cuentas consolidadas.

Para facilidad de exposición y orientación en la clasificación de las semejanzas y diferencias, organizamos los asuntos de la siguiente forma: presentación de estados contables; hechos posteriores a la fecha del balance; flujos de efectivo; información financiera intermedia; información por segmentos; explotaciones en interrupción definitiva; estados contables separados; partes vinculadas; políticas y estimaciones contables y errores; impuesto sobre las ganancias; beneficios por acción; inmovilizado material; arrendamientos; inmuebles de inversión; activos no corrientes mantenidos para la venta; combinaciones de negocios; intereses en negocios conjuntos; inversiones en empresas asociadas; existencias; activos inmateriales; instrumentos financieros; provisiones y contingencias; retribuciones a los empleados; tipos de cambio y economías hiperinflacionarias; ingresos; contratos de construcción; y subvenciones oficiales y ayudas públicas.

4.2. Análisis de los resultados de la confrontación

Como delineamos inicialmente, la clasificación de las semejanzas y diferencias en las seis siguientes clases, nos permitiría la evaluación de las consecuencias en los procedimientos contables de Brasil y de Portugal, frente al desarrollo de la normativa contable internacional en sede del *IASB*:

- clase I – nunca origina alteraciones;
- clase II – origina siempre alteraciones;
- clase III – origina alteraciones cuando, en relación a las opciones permitidas en Brasil o en Portugal, se aplica de forma diferente a la exigida por el *IASB*;
- clase IV – en Brasil origina siempre alteraciones aún considerando que, anualmente, la CVM publica una circular con el objetivo de divulgar los principales problemas en la aplicación de las normas contables, de incentivar la adopción de nuevos procedimientos y divulgaciones, de anticipar futura reglamentación por parte de la CVM y de esclarecer cuestiones sobre la convergencia con las *IAS-IFRS*, en lo esencial, con orientaciones sobre la preparación y presentación de los estados contables (CVM, 2004 y 2005); en Portugal no origina alteraciones, dado que la directriz contable n.º 18 (CNC) prevé la adopción de las *IAS-IFRS* en los casos omisos;
- clase V – no origina alteraciones; y
- clase VI – origina alteraciones cuando, en relación a las opciones permitidas en Brasil o en Portugal, se aplica de forma diferente a las opciones permitidas por el *IASB*.

Fueron confrontados veintisiete asuntos, descompuestos y analizados en ciento cuarenta y seis aspectos que, de acuerdo con Kam (1990: 42), fueron identificados en el nivel intermedio, relativo a los estados contables y sus elementos, o operacional, relativo al reconocimiento y valoración de los referidos elementos. Aquí están los resultados globales:

Cuadro 2 - Resultados del confronto de la comparación entre las normas brasileñas y las IAS-IFRS.

Brasil	intermedio	%	operacional	%	total	%
I	6	13,3 %	30	29,7%	36	24,7%
II	17	37,8 %	20	19,8%	37	25,3%
III	0	-	3	3,0%	3	2,1%
IV	18	40,0 %	41	40,6%	59	40,4%
V	1	2,2 %	5	4,9%	6	4,1%
VI	3	6,7 %	2	2,0%	5	3,4%
	45		101		146	

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 3 - Resultados de la comparación entre las normas portuguesas y las IAS-IFRS.

Portugal	intermedio	%	operacional	%	total	%
I	9	20,0 %	29	28,7%	38	26,0%
II	20	44,5 %	25	24,8%	45	30,8%
III	0	-	6	5,9%	6	4,1%
IV	14	31,1 %	33	32,7%	47	32,2%
V	1	2,2 %	3	3,0%	4	2,8%
VI	1	2,2 %	5	4,9%	6	4,1%
	45		101		146	

Fuente: elaboración propia.

Resumiendo, los resultados muestran que las normas brasileñas tienen, todavía, un largo camino por recorrer en el sentido de la convergencia con las *IAS-IFRS*, ya que aproximadamente dos tercios de los aspectos confrontados obligan a alteraciones en los procedimientos contables:

Cuadro 4 - Análisis de la comparación entre las normas brasileñas y las IAS-IFRS.

Brasil	¿Alteraciones en los procedimientos contables?	total	%
	II e IV - si	96	65,7%
	III e VI - quizás	8	5,5%
	I e V - no	42	28,8%
		146	

Fuente: elaboración propia.

Las normas portuguesas tienen, también, un largo camino a recorrer en el sentido de la convergencia con las *IAS-IFRS*, dado que cerca de un tercio de los aspectos confrontados obligan a alteraciones en los procedimientos contables, lo que sólo sucede porque en caso de omisión normativa, la directriz contable n.º 18 establece la adopción de las *IAS-IFRS*:

Cuadro 5 – Análisis del confronto entre las normas portuguesas y las *IAS-IFRS*.

Portugal	¿Alteraciones en los procedimientos contables?	total	%
	II – si	45	30,8%
	III e VI – quizás	12	8,2%
	IV - no	47	32,2%
	I e V - no	42	28,8%
		146	

Fuente: elaboración propia.

4.3. La convergencia del *IASB* con el *FASB*

La mera existencia de diferencias entre normas contables no constituye garantía bastante de la superioridad (calidad y mérito) de determinada norma particular emitida por un órgano, con relación a otra norma emitida por otro órgano; con este reconocimiento, el actual proceso de convergencia entre las *IAS-IFRS* y la normativa *US GAAP*, asume importancia creciente en el actual panorama contable mundial.

Con efecto, en respuesta a la necesidad de los agentes económicos en disponer de reglas contables que permitan preparar demostraciones contables comparables y comprensibles a la escala global, el *IASB* y *FASB* suscribieron el acuerdo de convergencia, en Norwalk, en el Connecticut, conocido como The Norwalk Agreement (*IASB* y *FASB*, 2002) y cuyas preocupaciones son, entre otras:

- el reconocimiento del compromiso de desarrollar normas contables de alta calidad, para usar en el relato financiero nacional e internacional;
- el compromiso de más y mejores esfuerzos en el sentido de, así que fuera practicable, hacer las actuales normas de relato financiero enteramente compatibles; y
- la coordinación de los respectivos programas de trabajo futuro, en el sentido de asegurar y mantener la compatibilidad.

Para conseguir la compatibilidad, el *IASB* y el *FASB* están de acuerdo que constituye materia de prioridad elevada (ibid.):

- la eliminación, en el corto plazo, de las varias diferencias individuales entre las *US GAAP* y las *IAS-IFRS*;
- la eliminación, después del 1 de enero de 2005, de las diferencias restantes entre las *US GAAP* y las *IAS-IFRS*;

- la continuación de los actuales proyectos comunes; y
- el incentivo a la coordinación de las actividades de los órganos de interpretación de normas del *FASB* y del *IASB*.

En términos prácticos, se admite la existencia de diferencias entre las *IAS-IFRS* y las *US GAAP* y se pretende el objetivo “cero diferencias”; sin embargo, debe de ser considerado el hecho de las referidas normas contables que se destinen a servir ambientes diferentes, los nacionales y el internacional, que presenten niveles diferentes de sustentación técnica y que representen el resultado de estructuras y procesos de aprobación diferentes, lo que conduce a:

- diferencias de reconocimiento, inicial o subsiguiente, nombradamente si determinado elemento es o no reconocido, si el reconocimiento es semejante o si el reconocimiento ocurre en momentos diferentes en el tiempo;
- diferencias de valoración, inicial o subsiguiente, nombradamente en el valor a reconocer para determinado elemento;
- alternativas, cuando una norma permite la opción entre dos o más métodos alternativos de tratamiento para un asunto o aspecto particular, en oposición a la exigencia de un único método;
- omisiones, cuando una norma no suministra exigencias u orientaciones para un asunto o aspecto particular, en oposición al tratamiento contable de ese asunto o aspecto; y
- otras diferencias, que afectan la estructura de presentación de la información en los estados contables.

Sin embargo, el proceso de convergencia no se limita a las *IAS-IFRS* y *US GAAP* dado que, por ejemplo, actualmente el FASAC cuestiona el propio marco conceptual del FASB en el sentido de su actualización y aproximación al marco conceptual del IASB (2004c, 2004b y 2004a).

Las áreas de convergencia caracterizan importantes diferencias entre las *IAS-IFRS* y las *US GAAP*, a la fecha del 1 de enero de 2005 (PwC, 2004) y (Deloitte, 2005, 2004 y 2003) y, frecuentemente, coinciden con los asuntos y o aspectos confrontados en las normas brasileñas y portuguesas y en las *IAS-IFRS*.

La referencia a este paralelismo, no siendo un acaso, permite conferir validez al universo de los asuntos y aspectos confrontados en las normas brasileñas y portuguesas en relación a las *IAS-IFRS* lo que, de forma indirecta, cree el método de investigación utilizado y sirve de punto de partida para análisis del género al nivel de las cuentas consolidadas, a otros países agrupados por la proximidad lingüística (por ejemplo, el castellano) o geográfica como son ejemplos, entre otros, la UE y el MERCOSUR.

5. Conclusiones

Destacamos, inicialmente, la novedad del presente estudio y la expectativa de su importancia para la consolidación de las realidades culturales, resultantes de una convivencia plurisecular, que confieren identidad propia a los países de lengua portuguesa.

Con este presupuesto, el objetivo principal del trabajo consistió en la identificación de los marcos conceptuales para la contabilidad en los países de lengua portuguesa y en la señalización de semejanzas y diferencias entre la normativa contable de los países más representativos y la normativa del *IASB*, comparando asuntos y aspectos que, en paralelo, constituyen lo esencial en el abordaje de las líneas de convergencia entre las normativas del *IASB* y del *FASB*.

En virtud de lo expuesto, presentamos este capítulo en cuatro puntos:

Contribuciones esperadas:

Organizaciones como la *Comunidade dos Países de Língua Portuguesa* (CPLP), el *Instituto Camões* (IC) o el *Centro de Estudos Africanos* (CEA), pueden beneficiar con la iniciativa de los países cuyo proceso de normalización contable destacó como el más avanzado, Brasil y Portugal, e incentivar la armonización en el ámbito de los organismos emisores de normas nacionales, reforzando la cooperación universitaria y politécnica en el campo de la enseñanza de la contabilidad, de la investigación científica y del desarrollo tecnológico en contabilidad.

Además, la mejor comparabilidad de las cuentas de las empresas en los países de lengua portuguesa, potenciará las relaciones comerciales y el desarrollo de la cooperación económica y empresarial, en beneficio de la consolidación de sinergias políticas y sociales, expresamente a través de la concretización de proyectos de interés común, fuera en el interés público, fuera en el interés privado.

Implicaciones, para las empresas no financieras de los países estudiados y para estos propios:

Con los resultados del presente estudio, se abre una posibilidad para los países menos desarrollados en el proceso de normalización contable para que puedan acompañar, a través de la identidad lingüística, los países que participan en la armonización contable a escala mundial.

Esta apertura permitirá establecer bases para la enunciación de propuestas, en el seno de los países de lengua portuguesa, tendientes a la conciliación de los procesos de normalización.

De la conciliación resultará la presentación de las cuentas de las empresas en un lenguaje común y, de ahí, mayor confianza de los inversores, motivada por la comparabilidad.

Limitaciones del estudio y líneas de orientación para investigaciones futuras:

Un estudio de esta naturaleza no puede, y no debe, contemplar todas las situaciones y probar todas las hipótesis.

Desde luego, la definición de los objetivos delimitó el propio objeto del estudio, que incluyó los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, los documentos de normalización contable

de cada uno de los países considerados y las normas contables de Brasil, de Portugal y del *IASB* relativas a los asuntos y aspectos analizados.

La referida dificultad en la obtención de los documentos del objeto de estudio en algunos países del continente africano, reveló la primera limitación. También la extensión, la elevada complejidad y la dinámica del objeto, constituyen limitaciones, ésta intrínseca al estudio.

Esencialmente, quedan trazadas líneas de orientación para estudios futuros, aún en el ámbito de la CPLP, por ejemplo, para asuntos y aspectos no abordados; a nivel de las cuentas consolidadas; para las empresas financieras, a nivel de las cuentas individuales y consolidadas; y para el sector de la contabilidad pública.

De igual manera, quedan por explorar asuntos en el ámbito de otros países con trazos de identidad geográfica, lingüística u otros, en función de las *IAS-IFRS* o de las *US GAAP*.

Conclusiones:

En cuanto al análisis comparativo de los marcos conceptuales del *IASB* y del *FASB*, concluimos que:

- el *MC IASB* se presenta en un documento único, mientras que el *MC FASB* se reparte en varios documentos; y
- el contenido general de los marcos conceptuales es muy semejante pues los dos tratan, aunque con desigual profundidad, los objetivos, las características cualitativas, los elementos de los estados contables y su reconocimiento y valoración.

En cuanto a la identificación del marco conceptual para la contabilidad en los países de lengua portuguesa, concluimos que:

- sí admite la diversidad de usuarios, aunque el origen de los documentos de normalización contable denuncia una grande influencia de los gobiernos y, naturalmente, de las políticas fiscales;
- la enunciación de los objetivos de la información financiera no parece revelar esta influencia, a pesar de que su estructuración en Cabo Verde, Guinea-Bissau y Mozambique, no facilite el análisis;
- de los objetivos de la información financiera reconocidos, directa o indirectamente, sobresale la imagen fidedigna y adecuada – variable en función de la naturaleza de la propia información, del modelo contable y de las limitaciones inherentes a la diversidad de usuarios;
- son características cualitativas predominantes, la relevancia, la fiabilidad, la comprensibilidad y la comparabilidad;
- no existe una matriz común en cuanto a las expresiones, significados y encuadramientos conceptuales para los presupuestos subyacentes, los principios contables y respectivas restricciones;
- existe un conjunto heterogéneo de principios contables – que en algunos casos son considerados características cualitativas o presupuestos subyacentes – siendo

- posible identificar un grupo de principios contables que son adoptados en, por lo menos, cinco países: devengo o especialización de los ejercicios, consistencia, continuidad, coste histórico, materialidad y prudencia; por otro lado, en Cabo Verde no hay principios contables;
- es común, excepto en Brasil, la utilización de códigos de cuentas como medio para alcanzar un fin, siendo posible caracterizar una estructura tripartida;
 - no hay una configuración armonizada del conjunto de los estados contables de presentación obligatoria y, cuando hay coincidencia del objeto del estado contable, el mismo no se puede afirmar para la estructura de su presentación, hecho que se revela preocupante por la relación inversa entre la cantidad de información y la percepción o comprensibilidad de la misma para los usuarios;
 - es posible establecer una configuración adecuada para la información que se debe preparar y presentar: balance; cuenta de pérdidas y ganancias, por naturalezas y por funciones; estado de los flujos de efectivo; estado de las alteraciones en el fondo propio; y la memoria a los estados contables;
 - diferentes expresiones, significados y encuadramientos conceptuales de los criterios de valoración, dificultan el análisis comparativo de los mismos; sin embargo, todos los países adoptan el coste histórico, de adquisición o de producción, como criterio fundamental de valoración;
 - asumiendo un entendimiento directo al *MC IASB* y al *MC FASB*, parece asequible representar la línea conceptual de los criterios de valoración, adoptados en la normativa que regula la contabilidad en los países estudiados: coste histórico y valor realizable; coste corriente y valor razonable; valor de mercado; y valor actual y valor estimado.

En cuanto a la comparación entre las normas contables brasileñas, portuguesas y las *IAS-IFRS*, concluimos que:

- las normas brasileñas tienen, aún, un largo camino por recorrer en el sentido de la convergencia con las *IAS-IFRS*, dado que aproximadamente dos tercios de los aspectos confrontados obligan a alteraciones en los procedimientos contables;
- las normas portuguesas tienen, también, un largo camino por recorrer en el sentido de la convergencia con las *IAS-IFRS* así que aproximadamente un tercio de los aspectos confrontados obligan a alteraciones en los procedimientos contables, lo que sucede sólo porque en caso de omisión normativa, la directriz contable n.º 18 establece la adopción de las *IAS-IFRS*.

Bibliografía

- ALEXANDER, David e BRITTON, Anne (1996). Financial reporting. (4th ed.). London, International Thomson Business Press.
- ALEXANDER, David e BRITTON, Anne (2004). Financial reporting. (3rd ed.). London, Chapman & Hall.
- BRANCO, Manuel Castelo e RODRIGUES, Lúcia Lima (2000). Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa II. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 419/420, ano 33.º. Ago./Set. 2000. Lisboa. p. 233-235.
- CALLAO GASTÓN, Susana e LAÍNEZ GADEA, José A. (1997). Impacto de la diversidad contable en el análisis económico y financiero de la empresa. in «IX Congreso AECA: La Unión Europea, un reto para las empresas y los profesionales españoles», 25/27 Set. 1997. Actas, tomo 1. Salamanca, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas e Universidad de Salamanca – Facultad de Economía y Empresa. p. 267-285.
- CARQUEJA, Hernâni O. (2000). A contabilidade como sistema de informação. Extracto de apontamentos para apoio de aulas de teoria da contabilidade na Faculdade de Economia do Porto em 1969/70. Porto. [Impressão oferecida pelo autor]
- CARQUEJA, Hernâni O. (2002). Contabilidade e saber académico. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, vol. LVIII. Jan. 2002. Porto. p. 321-353.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] <http://europa.eu.int/comm/>.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- CFC [Conselho Federal de Contabilidade] (1985). <http://cfcspw.cfc.org.br/>.
- CMVM [Comissão do Mercado de Valores Mobiliários] <http://www.cmvm.pt/>.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1984). Decreto n.º 4/84, 30 Jan. 1984, que aprova o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial n.º 4.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1987). Decreto n.º 26/87, 19 Mar. 1987, que aprova o modelo de anexo ao balanço e à demonstração de resultados das empresas. Praia, 2.º suplemento ao Boletim Oficial n.º 11.
- Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (2003). Decreto-Lei n.º 39/2003, 20 Out. 2003, que altera o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial, I Série – n.º 35.
- Conselho de Ministros da República de Moçambique (1984). Resolução n.º 13/84, 14 Dez. 1984, que aprova o Plano Geral de Contabilidade. Maputo, Boletim da República, I Série – n.º 50.
- Conselho de Ministros da República Democrática de São Tomé e Príncipe (1994). Decreto-Lei n.º 16/94, 30 Jun. 1994, que adopta o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas. São Tomé, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.
- COSTA, Carlos Baptista (1995). La normalización contable en Portugal. in «VIII Congreso AECA: Internacionalización de la empresa – un desafío para el 2000», 27/29 Set.

1995. Actas, tomo 1. Sevilla, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas e Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas. p. 243-264.
- COSTA, Carlos Baptista e ALVES, Gabriel Correia (2001). Contabilidade financeira. (4.^a Ed.) Lisboa, Rei dos Livros.
- COSTA, Daniel e LEITÃO, Paula (2003). A prudência em contabilidade: revisão crítica. Revista de Contabilidade e Comércio, 233, vol. LIX. Fev. 2003. Porto. p. 167-192.
- CRAVO, Domingos Silva (1991). Considerações em torno do paradigma da utilidade. in «IV Jornadas de Contabilidade», 17/19 Out. 1991. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. p. 303-322.
- CUNHA, Carlos A. Silva (2003). A necessidade de informação credível. Revista de Contabilidade e Finanças, 31, II série, ano VIII. Jul./Set. 2003. Lisboa. p. 4-8.
- CUNHA, Carlos A. Silva (2004). A (des)credibilidade da informação. Revista TOC, 50, ano V. Maio 2004. Lisboa. p. 26-29.
- CVM [Comissão de Valores Mobiliários] <http://www.cvm.gov.br/>.
- CVM [Comissão de Valores Mobiliários] (2004). Ofício Circular n.º 1, 19 Jan. 2004, encerramento do exercício social. [Em linha]. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.
- CVM [Comissão de Valores Mobiliários] (2005). Ofício Circular n.º 1, 25 Fev. 2005, orientação sobre a elaboração de informações contábeis pelas companhias abertas. [Em linha]. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.
- DELOITTE (2003). Principales diferencias IAS vs US GAAP. Deloitte Touche. Disponível em <http://www.iasplus.com/>
- DELOITTE (2004). Key differences between IFRSs and US GAAP. IAS Plus Special Edition, Jun. 2004. Deloitte Touche Tohmatsu. Disponível em <http://www.iasplus.com/>
- DELOITTE (2005). Status of some key differences between IFRS and US GAAP as of January 2005. Deloitte Touche Tohmatsu. Disponível em <http://www.iasplus.com/>
- FASAC [Financial Accounting Standards Advisory Council] (2004a). Revisiting the FASB's conceptual framework, Mar. 2004. [Em linha]. Disponível em <http://www.fasb.org>.
- FASAC [Financial Accounting Standards Advisory Council] (2004b). The FASB's conceptual framework: issues involving the definition of liabilities, Jun. 2004. [Em linha]. Disponível em <http://www.fasb.org>.
- FASAC [Financial Accounting Standards Advisory Council] (2004c). The FASB's conceptual framework: relevance and reliability, Set. 2004. [Em linha]. Disponível em <http://www.fasb.org>.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] <http://www.fasb.org>.
- FERREIRA, Leonor Fernandes (1994). European financial reporting: Portugal. London, Routledge.
- GABÁS TRIGO, Francisco (1991). El marco conceptual de la contabilidad financiera. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 17. Madrid.

- GIVOLY, Dan e HAYN, Carla (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting & Economics*, vol. 29. p. 289-320. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.
- Governo da República de Guiné-Bissau (1994). Decreto n.º 18/94, 16 Maio 1994, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade. Bissau, Boletim Oficial n.º 20.
- HARRISON, Walter T. e HORNGREN, Charles T. (2001). *Financial accounting*. (4th ed.). New Jersey, Prentice Hall.
- HIGSON, Andrew (1997). Corporate communication: an alternative basis for the construction of a conceptual framework incorporating financial reporting. in «The First Annual Conference of the financial reporting and business communication research unit», 3/4 Jul. 1997. Cardiff, Cardiff Business School. [Comunicação cedida pelo autor].
- HIRSHLEIFER, David e TEOH, Siew Hong (2003). Limited attention, information disclosure, and financial reporting. *Journal of Accounting & Economics*, 36. p. 337-386. Disponível em <http://www.sciencedirect.com/>.
- HORNGREN, Charles T., HARRISON, Walter T. e ROBINSON, Michael A. (1996). *Accounting*. (3rd ed.). New Jersey, Prentice Hall.
- HOSKIN, Robert E. (1997). *Financial accounting: a user perspective*. (2nd ed.). New York, John Wiley & Sons.
- IASB [International Accounting Standards Board] (2004). *International Financial Reporting Standards 2004, including International Accounting Standards and Interpretations as at March 2004*. London.
- IASB [International Accounting Standards Board] (2004a). *International Accounting Standard n.º 1 – Presentation of financial statements*. in «International Financial Reporting Standards 2004, including International Accounting Standards and Interpretations as at March 2004». London. p. 555-607.
- IASB [International Accounting Standards Board] (2004b). *International Accounting Standard n.º 2 – Inventories*. in «International Financial Reporting Standards 2004, including International Accounting Standards and Interpretations as at March 2004». London. p. 609-629.
- IASB [International Accounting Standards Board] (2004c). *International Accounting Standard n.º 8 – Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*. in «International Financial Reporting Standards 2004, including International Accounting Standards and Interpretations as at March 2004». London. p. 653-686.
- IASB [International Accounting Standards Board] e FASB [Financial Accounting Standards Board] (2002). *The Norwalk Agreement - Memorandum of understanding*, 29 Out. 2002. [Em linha]. Disponível em <http://www.iasb.org>.
- IBRACON [Instituto dos Auditores Independentes do Brasil] <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/>.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, José Luis (1996). Imagen fiel versus realidad económica. in «VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad», 5/8 Jun. 1996. Ponencia y Comunicaciones sobre Contabilidad Financiera. Barcelona, Centro de Estudios Financieros e Departament de Comptabilitat, Universitat de Barcelona. p. 83-103.

- KAM, Vernon (1990). *Accounting theory*. (2nd ed.). New York, John Wiley & Sons.
- KIESO, Donald E. e WEYGANDT, Jerry J. (1992). *Intermediate accounting*. (7th ed.). New York, John Wiley & Sons.
- KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. e WARFIELD, Terry D. (2004). *Intermediate accounting*. (11th ed.). New York, John Wiley & Sons.
- KWOK, Helen (2002). The effect of cash-flow statement format on lenders' decisions. *The International Journal of Accounting*, vol. 37. p. 347-362. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.
- LAÍNEZ GADEA, José A. e PÉREZ-GRUESO, Ana (1995). La utilidad del marco conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC. *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XXIV, 85. Madrid. p 1117-1146.
- MACHADO, José Braz (1979). *A contabilidade e o plano oficial: aspectos básicos da teoria e das técnicas*. Associação Portuguesa de Contabilistas; Porto.
- MACHADO, José Braz (1983). *Contabilidade financeira*. Associação Portuguesa de Contabilistas; Porto.
- MACHADO, José Braz (1998). *Contabilidade financeira: da perspectiva da determinação dos resultados*. Lisboa, Protocontas.
- Ministério da Coordenação Económica da República de Cabo Verde (1997). *Projecto de diploma legal, Fev. 1997, para revisão do Plano Nacional de Contabilidade*. Praia.
- Ministério das Finanças da República Portuguesa <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Ministério do Plano e Finanças da República de Moçambique (1998). *Diploma Ministerial n.º 221/98, 30 Dez. 1998, que aprova alterações ao Plano Geral de Contabilidade*. Maputo, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.
- Ministro da Fazenda da República Federativa do Brasil. <https://www.planalto.gov.br/> e <http://www.cvm.gov.br/>.
- Ministro das Finanças da República Popular de Angola (2001). *Decreto n.º 82/01, 16 Nov. 2001, que aprova o Plano Geral de Contabilidade*. Luanda, Imprensa Nacional.
- NOBES, Christopher W. (ed.) (2000). *GAAP 2000 – A survey of national accounting rules in 53 countries*. PricewaterhouseCoopers. [Em linha]. Disponível em <http://www.ifad.net>.
- NOBES, Christopher W. (ed.) (2001). *GAAP 2001 – A survey of national accounting rules benchmarked against International Accounting Standards*. Andersen, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG and PricewaterhouseCoopers. [Em linha]. Disponível em <http://www.ifad.net>.
- NORVERTO LABORDA, Maria del Carmen (1996). Los paradigmas en contabilidad. in «Ensayos sobre contabilidad y economía: en homenaje al Profesor Angel Sáez Torrecilla», tomo I – contabilidad financiera. Madrid, Instituto. p. 725-735.
- OCAM [Organização da Comunidade Africana Malgache e Mauriciana] (1993). *Plano de Contabilidade Geral das Empresas*. São Tomé, edição da UNIDO [Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento Industrial] para o Governo da República Democrática de São Tomé e Príncipe.

- ORTIGUEIRA BOUZADA, Manuel, e ORTIGUEIRA SÁNCHEZ, Manuel (2002). Reflexiones en torno a la contabilidad. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, vol. LVIII. Jan. 2002. Porto. p. 291-320.
- PARKER, Robert e NOBES, Christopher (1995). *An international view of true and fair accounting*. (Reprinted). London, Routledge.
- PE-CUE [Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia]. <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- PwC [PricewaterhouseCoopers] (2004). Similarities and differences: a comparison of IFRS and US GAAP. Fev. 2004. [Em linha]. Disponível em <http://www.pwc.com.br/>.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed (2000). *Accounting theory*. (4th ed.). London, Thomson Learning.
- SÁ, António Lopes e SÁ, Ana M.^a Lopes (1993). *Dicionário de contabilidade*, 8.^a edição. São Paulo. Atlas.
- SANTOS, Luís Lima (1998). A imagem fidedigna e a incrível mestria de uma estrutura conceptual. in «I Simpósio Internacional: A contabilidade na viragem do século», 20/22 Nov. 1997. Actas. Porto, Universidade Fernando Pessoa e Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas. p. 237-251.
- SANTOS, Luís Lima (1999). A contabilidade no século XXI. in «II Simpósio Internacional: Contabilidade de gestão», 18/20 Nov. 1999. Porto, Universidade Fernando Pessoa e Associação Portuguesa de Contabilistas. p. 21-22.
- SANTOS, Luís Lima (2000). A harmonização contabilística em Portugal: a CNC face ao IASC. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 17, II série, ano V. Jan./Mar. 2000. Lisboa. p. 11-14.
- STREET, Donna L. (ed.) (2002). *GAAP Convergence 2002 – A survey of national efforts to promote and achieve convergence with international financial reporting standards*. BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG and PricewaterhouseCoopers. [Em linha]. Disponível em <http://www.ifad.net>.
- TUA PEREDA, Jorge (1989). Los principios contables en el ordenamiento jurídico. in CEA GARCÍA, José L. (ed.) *Lecturas sobre principios contables*. Monografías AECA, 13. Madrid. p. 57-93.
- TUA PEREDA, Jorge (1996). Necesitamos un marco conceptual? in «VI Jornadas de Contabilidade», 28/30 Nov. 1996. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Comunicação cedida pelo autor].
- TUA PEREDA, Jorge (1997). Necesitamos un marco conceptual? *Revista de Contabilidade e Comércio*, 213, vol. LIV. Fev. 1997. Porto. p. 29-66.
- TUA PEREDA, Jorge (2000). El marco conceptual: los mismos perros con diferentes collares? *Boletín AECA*, 52. Abr./Jul. 2000. Madrid. p. 2-10.
- VALENTE, Nelma T. Zubek e CARVALHO, Luiz Nelson G. (2004). As características qualitativas da informação contábil segundo o FASB, o IASB e o CFC: semelhanças e diferenças. in «17.º Congresso Brasileiro de Contabilidade: Contabilidade, instrumento de cidadania», 24/28 Out. 2004. Trabalhos. Santos, Conselho Federal de Contabilidade. p. 416-434. Disponível em <http://www.cfc.org.br/>.

WEYGANDT, Jerry J., KIESO, Donald E. e KELL, Walter G. (1993). Accounting principles. (3rd ed.). New York, John Wiley & Sons.

WEYGANDT, Jerry J., KIESO, Donald E. e KIMMEL, Paul D. (1998). Financial accounting. (2nd ed.). New York, John Wiley & Sons.