

Os Fundamentos do Postulado da Continuidade Sob a Ótica do Ciclo de Vida Organizacional

The Fundamentals of the continuity postulate from the viewpoint of the Organizational Life Cycle

Márcio Luiz Borinelli

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB

Resumo

A preocupação central deste artigo está em demonstrar que as informações contábeis contribuem para fazer inferências sobre a continuidade da empresa e que o postulado da continuidade, associado à identificação do estágio do ciclo de vida em que a organização se encontra, pode aumentar o valor preditivo da informação. Assim, discute os fundamentos do postulado da continuidade à luz do ciclo de vida organizacional, com o objetivo de demonstrar a sua importância para a melhoria da qualidade das informações contábeis. Neste intuito, dois elementos são trazidos à tona para discussão, por meio de pesquisa bibliográfica, buscando associar fragmentos da estrutura conceitual da contabilidade e da teoria das organizações, respectivamente o postulado da continuidade e o ciclo de vida organizacional. Quatro tópicos, além da introdução e das considerações finais, são abordados para um melhor encadeamento das discussões. Inicia-se contextualizando o postulado da continuidade na estrutura conceitual básica da contabilidade. Na sequência aborda-se o postulado da continuidade e sua importância dentro de uma estrutura conceitual de referência para a Contabilidade. O tópico seguinte dedica-se à explanação do ciclo de vida organizacional, ressaltando suas principais características e seu funcionamento. Por fim, associam-se os dois conceitos, o postulado da continuidade com o ciclo de vida organizacional. Conclui-se que, embora estes conceitos tenham origens diferentes, da Teoria da Contabilidade e da Teoria das Organizações, em estudos de integração é possível concilia-los, no sentido de melhorar a qualidade da informação contábil.

Palavras-chave: Fundamentos. Postulado da continuidade. Ciclo de vida organizacional. Informações contábeis.

Abstract

The main concern of this article is to show that accounting information contributes to allow inferences on the continuity of enterprises, and that the postulate of continuity, together with the identification of the point in time in the life cycle of the enterprises may add to the predictive value of information. Thus, it discusses the essentials of the postulate of continuity in the light of the cycle of the organizational life, aiming at demonstrating its importance to the improvement of the quality of the accounting information. In order to do so, and aiming at associating fragments of the conceptual framework of both accounting and the theory of organizations, two elements are brought into discussion through bibliographic research: the postulate of continuity and the organizational life cycle. Besides introduction and final remarks, the article comprises four other topics, so as to provide a clearer stringing of the discussion. Initially, the postulate of continuity is contextualized in the basic conceptual

framework of accounting. Then, the postulate of continuity is presented with regard to its importance within a conceptual framework of reference to Accounting. Subsequent to that, there is the explanation of the organizational life cycle, with the highlighting of its main characteristics and functioning. Lastly, the concepts of the postulate of continuity and of the organizational life cycle are associated. The conclusion reached is: although these concepts present different origins – The Accounting Theory and the Theory of Organizations – it is possible to reconcile both if the improvement of the quality in accounting information is the aim.

Keywords: *Essentials. Postulate of continuity. Life cycle organization. Accounting information.*

1. Introdução

Acredita-se que grande parte dos gestores não sabem em que fase da vida se encontram suas empresas. Por mais que exista ampla literatura e uma quantidade razoável de estudos sobre ciclo de vida organizacional, muitas empresas atuam nos seus respectivos segmentos sem os gestores saberem se elas estão numa fase de infância, crescimento ou plenitude de seu ciclo de vida.

Paralelamente a esta questão, têm-se encontrado, tanto no meio acadêmico quanto no meio profissional, inúmeras discussões sobre a importância da utilização de um referencial teórico para o desenvolvimento dos objetivos da Contabilidade e da sua aplicação. Nestas discussões, a importância e a aplicação do postulado da continuidade têm sido um dos pontos entre as reflexões.

O produto que a Contabilidade oferece aos seus usuários são as informações contábeis, e estas devem ser relevantes ao processo decisório dos mesmos. Entre suas diversas finalidades pode-se destacar as seguintes: planejamento e controle, distribuição de dividendos, mercado de capitais, análise de investidores e financiadores, governo (tributação).

No entanto, em algumas situações a Contabilidade tem sido questionada sobre a qualidade das informações que tem disponibilizado aos seus usuários. Nakao (2000, p. 11), por exemplo, menciona que:

Uma das principais preocupações de quem analisa os balanços e os resultados de uma empresa é se ela vai conseguir continuar operando de forma saudável, com liquidez e rentabilidade satisfatórias, e quais as perspectivas para o futuro, de acordo com o que tem ocorrido no presente e no passado.

Pode-se inferir daí a importância que as informações contábeis possuem no processo de tomada de decisões, independentemente do tipo de usuário, especialmente para direcionar ações futuras, sejam elas reativas ou pró-ativas. Nakao (2000) também discute o valor preditivo da informação contábil. Isto é relevante para efeitos de contextualização da situação atual da empresa e de sua tendência, uma vez que o valor preditivo permite ao usuário vislumbrar o futuro.

Desta forma, a preocupação central deste estudo consiste em demonstrar que as informações contábeis contribuem para fazer inferências sobre a continuidade da empresa e que o postulado da continuidade, associado à identificação do estágio do ciclo de vida em que a organização se encontra, pode aumentar o valor preditivo da informação.

Diante de algumas das preocupações da Contabilidade apresentadas e as motivações decorrentes propôs-se a execução deste estudo, cujo objetivo é demonstrar a importância de considerar os fundamentos do postulado da continuidade na perspectiva do ciclo de vida organizacional para a melhoria da qualidade das informações contábeis.

O objetivo estabelecido decorre da formulação de uma questão a ser respondida no decorrer do trabalho, qual seja: *Qual a importância de associar os fundamentos do postulado da continuidade à identificação da fase em que a entidade se encontra no seu ciclo de vida organizacional para a melhoria da qualidade das informações contábeis?*

Para o desenvolvimento do estudo foi utilizado o método exploratório, alicerçado em pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa. Buscou-se associar elementos da estrutura conceitual da contabilidade, particularmente o postulado da continuidade, e da teoria das organizações, especificamente o ciclo de vida organizacional, para responder a questão-problema formulada.

No artigo, além da introdução e das considerações finais, são abordados quatro tópicos. Inicia-se contextualizando o postulado da continuidade na estrutura conceitual básica da contabilidade. Em seguida, aborda-se o postulado da continuidade e sua importância dentro de uma estrutura conceitual de referência para a Contabilidade. Na sequência, contempla-se o ciclo de vida organizacional, ressaltando suas principais características e seu funcionamento. No último tópico associam-se os dois conceitos, o postulado da continuidade e o ciclo de vida organizacional.

2. Contextualização do Postulado da Continuidade na Estrutura Conceitual da Contabilidade

Antes de se discutir, efetivamente, o conteúdo do postulado da continuidade é necessário fazer algumas reflexões sobre a expressão postulado e sua inserção dentro do estudo do referencial teórico da Contabilidade.

Das discussões encontradas na literatura sobre a existência dos postulados contábeis, uma considerável parte delas está justificada pelo fato de serem os postulados elementos necessários à integração de uma estrutura de cúpula que permita atingir os objetivos da Contabilidade.

Resumidamente, pode-se entender que o objetivo geral da Contabilidade consiste em fornecer informações sobre a situação econômico-financeira e patrimonial da entidade a fim de que os diversos usuários possam fazer suas avaliações, suas inferências sobre tendências futuras, bem como tomar suas decisões.

Considerando-se este objetivo da Contabilidade, faz-se necessário compreender que uma estrutura conceitual é necessária, então, para tal intento. O que se verá na sequência é como os postulados integram esta estrutura.

Ao se realizarem estudos sobre a estrutura conceitual na qual a Contabilidade se baseia para cumprir seu objetivo, é possível notar que nem sempre há consenso sobre o tratamento dado aos elementos que compõem tal estrutura. Decorre que para um mesmo item pode-se encontrar a atribuição da denominação postulado, princípio, convenção, norma, dentre outras terminologias.

Normalmente, os referenciais conceituais abarcam o mesmo grupo de elementos, no entanto, na maioria das vezes estes elementos são tratados com denominações ou ênfases diferentes. Nesta perspectiva, de acordo com Franco (1988, p. 16), o AICPA - *American Institute Of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos), por meio do APB *Statements* nº 4 (norma da comissão de princípios contábeis) define os princípios de contabilidade geralmente aceitos como:

um termo técnico que compreende as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir práticas contábeis aceitas em determinada época. O conceito de princípios de contabilidade geralmente aceitos inclui não apenas amplas guias de orientação abrangentes, de aplicação geral, mas também práticas e procedimentos detalhados.

Explica que é oportuno destacar que, ao se recorrer aos primeiros princípios descritos no trabalho do AICPA, verifica-se que o que eles chamavam de princípios constituía-se, na

verdade, de um conjunto de regras ou guias de orientação para a contabilização das operações realizadas pelas entidades.

Para Franco (1988, p. 13), “a finalidade prática da fixação dos chamados princípios contábeis é a de servir de guias ou parâmetros para o registro de fatos e a elaboração de demonstrações dentro de regras uniformes que facilitem a função informativa da contabilidade.” Argumenta ainda que “os princípios, quando entendidos como preceitos básicos e fundamentais de uma doutrina, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar em que a doutrina é estudada e tais princípios são aplicados”.

É interessante notar, quando se recorre à literatura contábil, que algumas vezes no conceito de princípio estão inclusas políticas, objetivos, normas e procedimentos contábeis. No entanto, se os princípios são imutáveis, há que se aceitar, então, que eles são mais amplos e que normas, procedimentos e outros termos não podem ser tratados como princípios, uma vez que são mais restritos. Na realidade, os princípios são elementos que dão sustentação à Contabilidade.

Em muitos casos, quando da análise dos materiais coletados para este trabalho, pôde-se perceber que parece estar convencionado na literatura e na profissão contábil a utilização da expressão “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos” para designar o conjunto de conceitos, alguns tratados como postulados, outros como princípios, outros como convenções. Como o foco deste trabalho é o postulado da continuidade, cabe entender, mais especificamente o que é um postulado.

De acordo com o Dicionário Prático da Língua Portuguesa Michaelis (2001, p. 690), postulado é “proposição que se admite sem demonstração; axioma”. Seguindo essa linha, Iudícibus (2000, p. 46) explica que “um postulado pode ser definido como uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou axiomática”. Afirma, ainda, que a categoria de postulado “relaciona-se com certos aspectos *ambientais* ou que cercam o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar”.

Depreende-se que os postulados são muito mais que regras ou normas, uma vez que tratam de realidade não sujeita a verificação e das condições em que a Contabilidade deve atuar. Começa-se a perceber a importância que os postulados possuem dentro do referencial conceitual da Contabilidade.

Na mesma linha de raciocínio, Hendriksen (1971, p. 96) afirma que os postulados “são as premissas básicas acerca do ambiente econômico, político e social no qual a Contabilidade deve operar”. Chama a atenção o fato de entender os postulados como premissas básicas, pois isto permite inferir, mais uma vez, que os postulados realmente fazem parte de uma estrutura que contribuirá para a solidificação do desenvolvimento da Contabilidade, especialmente no tocante à questão do ambiente.

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, preconizada pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI apud FIPECAFI, 2000, p. 47), prevê que:

os postulados ambientais enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predis põem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Por esta consideração, pode-se observar a amplitude que assumem os postulados, rompendo as fronteiras da Contabilidade para um ambiente mais amplo. Evidencia a sua relação com o corpo teórico de outras ciências já consolidadas em sua base estrutural. Franco

(1988, p. 14) apresenta três conceituações distintas para a palavra postulado, verificadas por ele nos estudos que realizou junto à literatura contábil:

- a) uma proposição admitida com o argumento de que ela possa ser aceita como axiomática;
- b) uma hipótese subentendida, que não necessita de comprovação;
- c) uma afirmação cuja validade é necessária para aceitação de outros postulados ou princípios gerais, normas ou procedimentos.

A partir das conceituações encontradas, também apresenta sua definição de postulados, qual seja: “em relação à Contabilidade, podemos dizer que *postulados* são pressupostos ou proposições fundamentais relativas ao ambiente econômico, político e social no qual a Contabilidade deve atuar”.

Estas conceituações reúnem características muito semelhantes às considerações sobre postulados apresentadas anteriormente. No entanto, há que se destacar o ponto em que o autor define os postulados como proposições fundamentais, o que mais uma vez denota quão imprescindíveis são os postulados dentro de uma estrutura de referência conceitual para a Contabilidade.

Na tentativa de reforçar ainda mais a importância dos postulados, buscaram-se as seguintes palavras em Franco (1988, p. 20):

Os postulados e os princípios são, pois, fundamentais para a existência da própria doutrina, ao passo que as normas e as convenções são princípios secundários, não fundamentais, que devem sempre subordinar-se a um princípio fundamental e podem modificar-se segundo as circunstâncias ambientais e temporais.

É importante lembrar que o que se precisa é um conjunto de preceitos básicos e gerais que dêem suporte ao estabelecimento de regras ou normas contábeis que norteiem o trabalho dos profissionais. Nesta mesma linha de raciocínio, Franco (1988, p. 20) discute a existência de entendimento uniforme sobre os postulados e afirma:

os postulados e os princípios têm existência própria e precisam ser identificados e enunciados pelos doutrinadores, ao passo que as normas e as convenções são estabelecidas por eles, ou por profissionais e órgãos reguladores de uma profissão, com a finalidade de orientar os profissionais no exercício de suas funções, objetivando os fins da atividade exercida.

Verifica-se, portanto, como são imprescindíveis os postulados contábeis dentro de um referencial teórico contábil que permita aos profissionais cumprir o objetivo da Contabilidade de bem informar.

Encontra-se na literatura uma série de princípios contábeis geralmente aceitos, estruturados das mais diversas formas. A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade organiza estes elementos em postulados (da entidade e da continuidade), princípios (do custo original como base de valor, da realização da receita e da confrontação das despesas e do denominador comum monetário) e convenções (da objetividade, da materialidade, do conservadorismo e da consistência) contábeis.

Particularmente, no que tange aos postulados inseridos nos princípios contábeis geralmente aceitos, vários autores delimitam dois postulados contábeis: o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade. O último é o foco central deste estudo e será discutido com maior afinco na seqüência.

3. Os Fundamentos do Postulado da Continuidade

No CPA's Handbook (apud FRANCO, 1988, p. 25-26), a continuidade da empresa como unidade é vista como um pressuposto básico. Também na obra de Finney e Miller (apud

FRANCO, 1988, p. 27) a empresa em marcha (continuidade) é tratada como pressuposto básico.

Tanto Anthony (1965) como Mautz (1970), citados por Franco (1988, p. 40), apresentam um conjunto de cinco conceitos básicos em que se assenta a Contabilidade. Para ambos os autores a continuidade é um destes cinco conceitos básicos. Também Patton e Litleton (apud FRANCO, 1988, p. 41) enunciam a continuidade como um conceito básico de Contabilidade.

Na listagem de postulados de Moonitz (apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 88) o postulado da continuidade está incluso com o seguinte enunciado: “na ausência de evidência em contrário, a entidade deveria ser encarada como operando indefinidamente. Na presença de evidência de que a entidade tem uma vida limitada, não deveria ser considerada como operando indefinidamente”.

De acordo com Franco (1988, p. 41), o AICPA, no APB Statement n.º 4, Chapter 2, sob o título de Perfis Básicos, apresenta um conjunto de treze perfis. Dentre eles, o de número 2 contempla: “empresa em marcha (continuidade) – a continuidade das operações da entidade são usualmente presumidas em Contabilidade, na falta de prova em contrário”.

Iudícibus (2000, p. 48), por sua vez, enuncia assim o postulado da continuidade:

As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão... (no estado em que se encontram).

Observa-se que a entidade é vista como um organismo que vai manipular os recursos que foram colocados à sua disposição a fim de agregar valor aos mesmos e gerar benefícios, mediante obtenção de receitas. Por este postulado não existe a idéia de que a empresa é uma mera vendedora de ativos, especialmente daqueles que não são destinados à venda.

Neste sentido, Hendriksen (apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 48-49) cita que “basicamente, portanto, a entidade é vista como um mecanismo voltado para adicionar valor aos recursos que utiliza, e seu sucesso é mensurado pelo valor das vendas ou serviços, menos os custos dos recursos utilizados (consumidos) no esforço de produzir a receita”.

A idéia, então, é avaliar os recursos adquiridos (ativos) pelo custo de aquisição e não pelo valor de venda dos mesmos, até para que se possa avaliar e mensurar, durante a continuidade (ou existência) da empresa, quão significativo foi seu desempenho.

No Brasil há dois documentos legais em vigor que tratam da estrutura conceitual da Contabilidade. A Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, a qual trata da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI), aprovada e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e referendada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A Resolução CFC nº 750, emitida em 29 de dezembro de 1993 e considerada um documento doutrinário do Conselho Federal de Contabilidade.

Niyama (2005, p. 1) destaca também a contribuição da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), “que trouxe inovações à época, principalmente na criação de registros auxiliares para atender a exiências fiscais e na *necessidade de se observarem princípios contábeis geralmente aceitos* para fins de escrituração mercantil” (grifo nosso).

A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, a partir de agora tratada por Estrutura Conceitual, traz, conforme a Deliberação CVM nº 29, o seguinte enunciado para o Postulado da Continuidade das Entidades: “para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que

irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário [...]”.

Já o segundo documento, ou seja, a Resolução CFC n.º 750/93, não faz distinção entre postulados, princípios e convenções, denominando-o Princípio da Continuidade. Em seu art. 5º estabelece que “A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas”.

Ao se analisarem mais detalhadamente as discussões da Estrutura Conceitual, é possível extrair as seguintes características referentes a este postulado: a) a Contabilidade, entre a vida e a morte da entidade, escolhe sempre a primeira, uma vez que nos negócios, geralmente não há morte súbita; b) a Contabilidade considera a entidade como algo capaz de produzir riqueza e gerar valor continuamente, sem interrupções; c) a entidade não é um organismo criado para executar uma função ou realizar uma aventura, e sim uma organização criada para existir indefinidamente, salvo no caso de criação de empresas com propósitos específicos; e d) a Contabilidade trata a empresa como uma entidade em continuidade, como empresa em marcha (*going concern*).

Ressalta-se que a entidade em continuidade é a premissa básica da Contabilidade, e desta premissa pode-se denotar que a aplicação do referido postulado conduz a uma discussão, já há tempos calorosa no desenvolvimento da Contabilidade, a de avaliação dos ativos.

A aplicação do postulado da continuidade desencadeia a necessidade de se avaliarem todos os ativos a valores de entrada (ou valores de custos) a fim de que se possa manipular ou trabalhar com os mesmos na busca de benefícios futuros. À medida que o mercado for atribuindo uma mais-valia aos ativos, no curso normal das operações, estes vão sendo vendidos e transformados em receitas. Destas receitas deduz-se o valor dos ativos sacrificados (custos) e obtêm-se então os resultados alcançados pela entidade durante a continuidade ou andamento dos negócios. Em suma, o postulado da continuidade implica em avaliar os ativos pelo valor de entrada para que se possam apurar resultados.

Acontece, porém, que vários pesquisadores e profissionais entendem que os ativos da empresa deveriam ser avaliados por valores de saída ou de liquidação. Neste sentido, na discussão do postulado da continuidade, se houver alguma evidência de que a empresa poderá interromper suas atividades (deixar de operar) por um período razoável de tempo, isto deverá ser informado pelo profissional contábil aos usuários da informação contábil. Portanto, há que se considerar que a descontinuidade pode ocorrer e, neste caso, os ativos poderão ser avaliados a valores de saída ou de liquidação.

Esta situação é ilustrada por Iudícibus (2000, p. 50) na seguinte afirmativa:

se o contador julgar que a entidade não terá condições de continuar operando por muito tempo (teoricamente, isto seria detectado no ponto em que o valor atual dos fluxos futuros de caixa gerados pela entidade for menor que seu valor de realização), esta circunstância deveria ser claramente apontada. Não se aplicariam, no caso, os princípios de Contabilidade, na continuidade tal como se encontram hoje, e os ativos seriam avaliados por seu valor provável de realização (grifo nosso).

É importante ressaltar que o postulado da continuidade não deveria ater-se somente à preocupação em relatar a possível descontinuidade da empresa. Deveria informar também situações de alterações substanciais, como quando, por exemplo, a empresa está numa fase de crescimento em seu ciclo de vida organizacional. Nesta perspectiva, apresenta-se na seqüência uma breve abordagem sobre o que é o ciclo de vida organizacional para, em seguida, proceder ao relacionamento do mesmo com o postulado da continuidade.

4. O Ciclo de Vida Organizacional

Uma vez entendido o postulado da continuidade é necessário, para que se alcance o propósito deste estudo, entender também o que é o ciclo de vida organizacional. Lezana (1996, p. 10) cita que:

O processo evolutivo de uma empresa compreende uma série de etapas que devem ser superadas, desde a criação até a empresa se transformar numa instituição efetivamente consolidada. Por analogia à evolução dos seres vivos, este processo tem sido denominado Ciclo de Vida das Organizações.

De forma bastante semelhante, as palavras de Marques (1994, p. 20) também conduzem ao entendimento do que seja o ciclo de vida organizacional: “a vida das organizações apresenta um razoável grau de semelhança com o ciclo de vida dos organismos vivos: nascem, têm infância e adolescência, atingem a maioridade, envelhecem e morrem”.

Partindo-se dessas duas afirmações é possível dizer, então, que cada período da vida de uma entidade é composto de uma série de características peculiares que precisam ser observadas e superadas. À medida que surgem novas características capazes de suprir as anteriores, estas se tornam obsoletas. Segundo Borinelli (1998, p. 24), “nisto constitui-se o ciclo de vida: à medida que a organização altera suas características pode-se afirmar que está, também, mudando de fase em seu processo de desenvolvimento, em seu ciclo de vida”.

Obras que abordam sobre ciclo de vida organizacional, via de regra, discutem a questão dos momentos de crise, os quais, muitas vezes, coincidem com os momentos de passagem de uma fase do ciclo para outra. Também mencionam que muitas organizações podem ter sua sobrevivência ameaçada se não souberem lidar com estes momentos de crise. Todavia, é oportuno destacar que não parece existir consenso entre os autores sobre se o ciclo de vida organizacional contempla uma fase ou estágio de morte ou descontinuidade de uma empresa.

Marques (1994, p. 39), por exemplo, organiza o ciclo de vida das organizações em Estágios de Desenvolvimento Organizacional. Apresenta nove estágios: conceptual, organizativo, produtivo, caçador, administrativo, normativo, participativo, adaptativo, e inovativo. Explica que as empresas podem até morrer durante algum estágio específico do ciclo. Todavia, cita que, “conforme as concepções do nosso modelo, as organizações que alcançam o estágio inovativo se tornam praticamente imunes à deterioração”. Isto representa a ausência de descontinuidade.

O modelo de ciclo de vida das organizações de Adizes (1993), por sua vez, está estruturado em estágios. O primeiro grupo de estágios é denominado de Estágios de Crescimento e compreende o Namoro, a Infância, o Toca-toca. O segundo grupo de estágios é chamado de Segundo Nascimento e Maioridade e compreende a Adolescência e a Plenitude. O último grupo, denominado de Envelhecimento, compreende a Estabilidade, a Aristocracia, a Burocracia Incipiente, a Burocracia e a Morte.

Mesmo que contemple em seu modelo uma fase denominada Morte, Adizes (1993, p. 4) adverte que “o envelhecimento é um processo que não precisa ocorrer necessariamente numa organização. Uma organização pode permanecer na Plenitude para sempre, desde que se rejuvenesça continuamente”.

Há outros modelos de ciclo de vida contemplados na literatura. Borinelli (1998) discute, além dos modelos de Marques e Adizes, outros quatro modelos: o Modelo Funcional de Scott e Bruce; os Estágios de Desenvolvimento de Luiz Kaufmann; o Modelo Gerencial de Mount, Zinger e Forsyth; e o Processo Empresarial de Reynolds, Storey e Westthead.

Face à extensão das discussões e também por não serem o foco central deste artigo, não serão aqui discutidos estes modelos. No entanto, é válido ressaltar que, à exceção de Adizes, nenhum dos autores citados contempla em seu modelo uma fase que trate da morte ou

da descontinuidade da empresa, apesar de todos advertirem que a empresa pode vir a morrer caso não ultrapasse com sucesso cada uma das fases do ciclo.

Neste sentido, e retornando ao propósito deste trabalho, uma nova preocupação vem à tona: Será que todas as empresas chegam à descontinuidade? Marques (1994) admite que há duas diferenças básicas entre o ciclo de vida das organizações e o dos seres humanos. Segundo ele, os seres humanos têm suas fases definidas em função da idade e é certa a sua morte. No caso das organizações a idade nem sempre serve para identificar a fase da vida e ainda nem sempre a morte acontece. Há empresas que podem ser eternas.

Não obstante, não afirma que todas as empresas sejam eternas. Marques (1994, p. 20) menciona, inclusive, que “sobrevivem, no entanto, somente aquelas que conseguem agregar maior valor à maneira como estão atendendo ao meio”.

Portanto, é importante destacar que, salvo as empresas que nascem com propósito específico e, nestes casos, geralmente com duração definida, a maioria das empresas nasce para perpetuar-se, o que significa pensar que a continuidade será uma constante. Neste ponto já é possível começar a delinear quão imprescindível é a consideração do postulado da continuidade na geração de informações contábeis para uma entidade, ponto que será abordado a seguir.

5. O Postulado da Continuidade na Perspectiva do Ciclo de Vida Organizacional

A citação que segue, de Iudícibus (2000, p. 49), talvez tenha sido o principal elemento de motivação para a elaboração deste trabalho, uma vez que nela está implícita a idéia de que uma entidade possui um ciclo de vida que delimita os vários momentos de sua continuidade:

De certo ponto de vista, se considerarmos que todo empreendimento tem suas fases de vida delimitadas (embora não seja fácil avaliar o horizonte), cada exercício da entidade nada mais seria do que uma etapa rumo à morte do empreendimento. Neste caso, o esforço da empresa consistiria em vender seus ativos, de forma ordenada, de maneira que obtivesse o maior valor possível. Quanto mais ordenada for a liquidação no período de ascensão da empresa, menores serão os prejuízos na fase de liquidação forçada ou de obsolescência do empreendimento.

É interessante notar que, na mesma linha desta abordagem, em praticamente todo o referencial teórico da Contabilidade há discussões sobre a necessidade de que a Contabilidade gere informações sobre a situação da organização de tempos em tempos. Isto significa que não é conveniente esperar que a entidade encerre suas atividades para se analisar o desempenho. Isto é normalmente tratado por princípio da competência e tem uma forte ligação com o postulado da continuidade, uma vez que durante a continuidade das atividades empresariais a Contabilidade deve demonstrar os resultados alcançados em determinado período.

Sobre esta questão, Iudícibus (2000, p. 49) argumenta ainda que, “a Contabilidade tem a responsabilidade de atribuir parcelas, mesmo que apenas aproximadas, de seu resultado total, aos vários períodos”. Dois problemas coexistem nesta situação. O primeiro é que nem sempre estes resultados parciais refletem, de fato, o desempenho da entidade, uma vez que a mesma evolui e nem sempre os planos iniciais continuam ainda em vigor. O segundo está em razão de que muitas empresas têm seu tempo de vida indeterminado, e encerrar suas atividades ou morte do empreendimento parece ser algo que não consta do ciclo de vida destas empresas.

Uma forma de se dar a este contexto uma outra conotação seria gerar as informações contábeis considerando-se a fase do ciclo de vida em que a entidade se encontra. Ora, se a entidade encontra-se na fase inicial de seu ciclo é certo que algumas características lhe são mais peculiares neste momento, e tais características poderiam, então, estar agregando o

conjunto de informações que a Contabilidade disponibiliza aos seus usuários, ressaltando, ainda mais, a importância do postulado da continuidade.

Esta conotação diferenciada sobre as informações contábeis também encontra fundamento no estudo de Mattessich (apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 85), que em uma das premissas básicas de seu referencial teórico dedicou espaço à duração das entidades: “existe um conjunto de hipóteses sobre a vida esperada da entidade (ou entidades), sob consideração, e sobre a duração dos períodos contábeis individuais”.

Nesta perspectiva de ciclo de vida organizacional, a identificação de continuidade, associada à idéia de compromissos futuros, discutida por Sterling (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 104), é oportuna:

algumas pessoas argumentam que, já que os compromissos são de prazos diferentes, novos compromissos precisarão ser assumidos continuamente no futuro para que todos sejam cumpridos, o que, efetivamente, transforma a hipótese de continuidade numa suposição de duração indefinida”.

Mesmo considerando-se um cenário otimista em que a maioria das empresas existe por tempo infinito, é preciso considerar que há diversas razões que podem impedir uma entidade de dar continuidade às suas atividades.

A Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, aprovou um apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade (Resolução CFC nº 750/93). Neste apêndice é apresentado um detalhamento sobre os enunciados da referida resolução, em que é possível encontrar algumas das razões que podem impedir a continuidade de uma entidade, dentre elas: a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a entidade (ex: queda de poder aquisitivo da população); b) mudanças na política governamental (ex: alterações cambiais); c) problemas internos das próprias entidades (ex: envelhecimento tecnológico); d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da entidade no mercado (ex: desastres).

É interessante notar que estas razões enunciadas podem ter maior ou menor repercussão na continuidade das organizações, dependendo do conhecimento do seu ciclo de vida. Todavia, o que se quer oferecer de contribuição com a discussão aqui realizada é a valorização ainda maior do postulado da continuidade na estrutura conceitual que fundamenta todo o desenvolvimento da Contabilidade, através da associação deste postulado com o ciclo de vida. Pretende-se que as informações geradas pela Contabilidade a seus usuários contemplem a continuidade dos negócios, alicerçada na demonstração da fase do ciclo de vida em que a entidade se encontra.

Esta necessidade de se aplicar o postulado da continuidade e gerar informação contábil acrescida de informação sobre a posição da empresa no seu ciclo de vida pode ajudar os usuários nas suas decisões. Por exemplo, se a empresa estiver numa fase intermediária do seu ciclo de vida, porém com sérios problemas para adentrar na fase seguinte, em que sua continuidade esteja ameaçada, e isto não for informado, o fato pode levar os usuários da informação contábil a julgamentos incorretos sobre a empresa.

Uma advertência é importante se fazer neste momento. A lógica do postulado da continuidade está no fato de que a entidade é constituída para criar valor, por isso é necessário enxergá-la como em continuidade. Na descontinuidade, por sua vez, a finalidade não é criar valor, e sim dizer quanto vale para liquidar ou vender. Não se olha o potencial do investimento de gerar valor e sim o caixa.

Não obstante, vale dizer que a preocupação deste artigo não repousa em estudar o postulado da continuidade na perspectiva de os ativos deverem ser avaliados a valores de entrada ou de saída, mas sim em associar ao postulado da continuidade a informação sobre o ciclo de vida organizacional. A preocupação não deve residir em avaliar os ativos a valores de

saída, caso a empresa tenha sua continuidade comprometida, mas antes em poder demonstrar aos usuários como é e como se encontra o ciclo de vida da organização.

Retomando-se, então, a preocupação com o objetivo da Contabilidade, pode-se considerar que a chave do sucesso da mesma é a geração de informações com qualidade, e para isto uma informação fundamentada no ciclo de vida organizacional pode ser o caminho para o alcance desta qualidade. Neste sentido, a justificativa de Adizes (1993, p. XVIII) é interessante:

Como os estágios de ciclo de vida organizacional são previsíveis e repetitivos, conhecer a posição da organização no ciclo de vida permite que a sua administração tome antecipadamente medidas preventivas, seja enfrentando mais cedo os problemas futuros, seja evitando-os por completo.

Assim, pode-se perceber que, quando a aplicação do postulado da continuidade está associada ao conhecimento do ciclo de vida da entidade, a Contabilidade consegue oferecer aos seus usuários uma condição diferenciada de informações. Uma condição em que a tomada de decisão dos mesmos está melhor subsidiada, com informações contábeis preditivas sobre a organização.

6. Considerações Finais

Considerando que a Contabilidade é uma área do conhecimento em constante busca pela melhoria, este artigo procurou muito mais provocar questionamentos do que responder à indagações. Acredita-se que os fundamentos do postulado da continuidade e a identificação do ciclo de vida da entidade, se associados, podem influenciar de forma positiva o objetivo da Contabilidade, o de bem informar seus usuários.

Nesta perspectiva, procurou-se traçar uma relação entre tais conceitos. Num primeiro momento, foi possível verificar que um postulado em Contabilidade tem a missão de delimitar o ambiente e algumas condições da atuação da Contabilidade. Neste sentido, procurou-se demonstrar a importância do postulado da continuidade, especialmente no que tange a enxergar uma organização como um empreendimento em andamento e com período de vida não delimitado.

Num segundo momento, as discussões sobre ciclo de vida organizacional puderam retratar que as necessidades dos seres humanos, que se relacionam com a empresa, tanto interna como externamente, é que direcionam a empresa em seu ciclo de vida. Ênfase especial foi dedicada a verificar que, na maioria dos modelos de ciclo de vida organizacional, ainda que considerem que uma entidade pode chegar à morte em qualquer fase do ciclo, não há uma fase ou estágio específico denominado de morte. Isto implica em considerar a continuidade como premissa básica das organizações.

Por fim, o terceiro momento do estudo buscou atingir o objetivo proposto, demonstrando a importância de considerar os fundamentos do postulado da continuidade na perspectiva do ciclo de vida organizacional. Pode-se perceber, conforme a questão de pesquisa formulada, que a associação destes dois elementos causa um reflexo positivo na qualidade da informação contábil gerada, uma vez que o usuário poderá associar às informações tradicionalmente já conhecidas ou disponíveis a uma informação que contextualize a posição da empresa no seu ciclo de vida.

O desafio que se apresenta, e para cuja superação este trabalho procura oferecer uma contribuição, é uma sofisticação do conceito de continuidade a partir do alinhamento do mesmo com o ciclo de vida organizacional. As inquietações que resultarem da leitura do presente artigo, particularmente a operacionalização do que fora abordado, podem representar recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

7. Referências

- ADIZES, Ichak. *Os ciclos de vida das organizações: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- BORINELLI, Márcio Luiz. *A identificação do ciclo de vida das pequenas empresas através das demonstrações contábeis*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis, PPGE/UFSC, 1998.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Estrutura conceitual básica da contabilidade*. Deliberação nº 29, de 5 de fevereiro de 1986, p. 18.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 2. ed. Brasília: CFC, 2000.
- FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2000.
- FRANCO, Hilário. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.
- HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting theory*. Homewood: Richard D. Irwin, 1971.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas. *Ciclo de vida das pequenas empresas*. Apostila. Florianópolis, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 1996.
- MARQUES, Antônio Carlos F. *Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional*. São Paulo: Makron Books, 1994.
- MICHAELIS. *Dicionário prático da língua portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2001.
- NAKAO, Sílvio Hiroshi. *Teoria e normas contábeis de operações em descontinuidade: um estudo de caso*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. São Paulo, FEA/USP, 2000.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.