



CONGRESSO DOS **TOC**

meo
arena

17|18
set
2015

20 anos

UMA AMBIÇÃO

UM COMPROMISSO

UM RUMO



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

ISBN: 978-972-9171-86-4

O Papel das Associações Profissionais de Índole Internacional no Processo Global de Harmonização Contabilística

Liliana Maria Nunes Pegado

lilianapegado@gmail.com

Helena Isabel Barroso Saraiva

helenasaraiva@ipg.pt

Área Temática - A10 | História da contabilidade

PALAVRAS-CHAVE: Harmonização Contabilística, Associações Profissionais, IASB, Portugal.

Metodologia - M5 | History

RESUMO

O objetivo principal do presente trabalho é evidenciar o papel das associações de profissionais da contabilidade no processo global de harmonização contabilística, num contexto de desenvolvimento económico e de globalização, com especial incidência na ação do IASB (*International Accounting Standard Board*). Pretende-se, igualmente, numa breve resenha histórica, relatar as vicissitudes do processo de harmonização e das instituições, protagonistas do mesmo. Por fim, as conclusões a que nos propusemos chegar prendem-se com o estado atual da harmonização contabilística, se é um processo em construção ou se já se atingiu um nível desejado, nas empresas e nas instituições, com destaque para o caso português, num mundo cada vez mais global.

O Papel das Associações Profissionais de Índole Internacional no Processo Global de Harmonização Contabilística

INTRODUÇÃO

O tema a que nos propusemos investigar neste *paper* concerne ao papel das associações de profissionais, de índole internacional, na prossecução da harmonização contabilística. Para ressaltar a ação destes organismos de direito privado, de âmbito internacional, numa análise de perspetiva histórica, fez-se uma pesquisa num acervo de bibliografia e de documentação, bem como se procedeu à consulta dos *sites* oficiais das instituições mencionadas, como o IASB, o IFAC e outras a que mais adiante se fará uma referência mais detalhada.

A motivação que presidiu a elaboração do presente estudo é o conhecimento da história do processo de harmonização, protagonizado pelas associações dos profissionais da contabilidade que levaram os vários atores económicos a perceber a necessidade duma informação contabilística e financeira que se quer mais comparável e inteligível para todos os utilizadores, quer sejam entidades públicas ou privadas, de diferentes quadrantes, do sector financeiro, económico ou estatal – em suma, para todos os *stakeholders*.

Por outro lado, conhecendo este passado, procurar-se-á entender o caminho a prosseguir num futuro próximo, no contexto atual da harmonização contabilística.

A metodologia seguida no presente trabalho consistiu numa revisão da literatura, na pesquisa de documentos acerca do tema proposto e ainda na consulta dos *sites* oficiais das organizações citadas.

O *paper* encontra-se estruturado da seguinte forma: introdução, de seguida definir-se-á o conceito de harmonização contabilística internacional, relevando-se a necessidade de haver uma certa harmonia nas normas contabilísticas. Serão abordadas as perspetivas favoráveis e desfavoráveis do processo de harmonização contabilística e dos organismos envolvidos. No segundo ponto, numa breve resenha histórica, analisa-se a evolução do IASB como organismo emissor de normas de contabilidade, de forma a evidenciar a razão pela qual a UE optou por seguir este organismo. No terceiro ponto, abordaremos o papel de outras instituições e organismos e o seu contributo no processo harmonizador. Por último, apresentamos as principais conclusões do *paper*, bem como se procurará escrutinar a situação do processo de harmonização.

1. HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA *versus* NORMALIZAÇÃO

De acordo com Hofstede (2001), as sociedades são influenciadas pela existência de diferentes fatores ambientais e tecnológicos, que conduzem ao desenvolvimento de diferentes valores sociais, que por sua vez afetam os processos institucionais e a necessidade de informação sobre os mesmos. Esta parece ser a base relativamente ao desenvolvimento de um sistema contabilístico por parte de cada cultura, que melhor se adequa às necessidades específicas de cada país, que são distintas de país para país e dos seus valores sociais (Nobes e Parker, 1998).

Posteriormente, quatro valores contabilísticos foram identificados por Gray (1988) para definir a subcultura da contabilidade de cada país, nomeadamente, o profissionalismo, a uniformidade, o conservadorismo e o secretismo. Gray (1988) postula que os valores contabilísticos estão relacionados e derivam dos valores culturais de Hofstede (1980), influenciam a forma como os sistemas de relato financeiro dos países se desenvolvem, bem como a forma de interpretação e aplicação das normas por parte dos profissionais (preparadores da informação financeira) dos diversos países. De acordo com Gray (1988), as práticas contabilísticas são afetadas pelos valores culturais e, nesse sentido, influenciam também a forma de desenvolvimento dos sistemas contabilísticos internacionais. Neste sentido, Nobes & Parker (1998) identificam os conceitos de ambiente externo e cultura.

No esteio desta conceção e teorização destes autores, é possível distinguir os conceitos de normalização e de harmonização, como meios uniformizadores das práticas contabilísticas e do relato financeiro.

Assim, “normalização é um processo que visa a uniformidade das práticas contabilísticas, enquanto a harmonização contabilística é um processo que atende mais às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país.” (Lemos, 2006:4). A normalização é também apelidada de “*standardization*” (Barbu, 2004:5), especialmente por a expressão normalização se tratar de uma tradução usada essencialmente na literatura europeia, da expressão *standardização*, originária da língua inglesa.

A normalização não tem em conta as diferenças nacionais, a tradição, os sistemas políticos, os modelos aplicados – de origem continental ou anglo-saxónica – os utilizadores da informação financeira, o próprio tecido empresarial, consistindo numa imposição, muitas vezes conseguida por via da força da lei – *jus imperii* - e não pelo espírito de conformação e de adesão que caracteriza o processo harmonizador.

Aliás, parece ser esta a *ratio* e o espírito das normas internacionais de contabilidade, que procuram o consenso nas práticas contabilísticas e dão alguma latitude na sua aplicação aos seus destinatários. Trata-se de normas *principle based* em oposição às *rules based*.

Nesta perspetiva mais intrínseca, pode observar-se que as regras da contabilidade são adotadas e postas em prática, não porque existe uma obrigação imposta, por via legal, mas porque existe um espírito de consciencialização dos agentes económicos da sua necessidade, uma vez que estão inseridos num mundo cada vez mais global, onde imperam as tecnologias de informação e onde a necessidade de recurso aos mercados de capitais exige procedimentos contabilísticos semelhantes, para que a leitura da situação financeira não possa ser influenciada negativamente por divergências insanáveis.

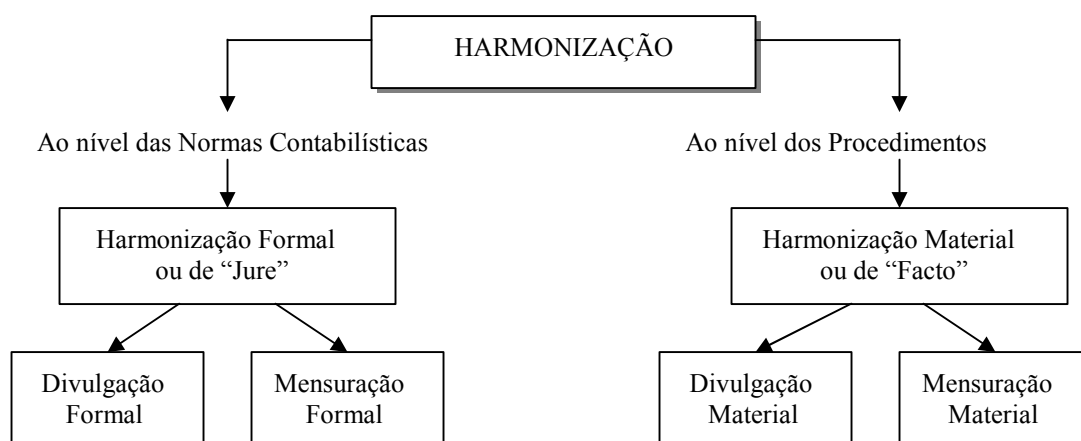
Acresce que a ausência de comparabilidade entre os vários relatos financeiros conduz a situações cada vez mais indesejáveis. Isto porque, aumentam consideravelmente os custos: ao preparar a informação financeira uma empresa multinacional terá de preparar tantas demonstrações financeiras quantos os países em que opera. As próprias empresas pretendem ter um sistema uniforme que lhes permita avaliar o desempenho financeiro das suas unidades produtivas espalhadas por diferentes países. Os investidores e outros utentes da informação financeira, quando pretendem analisar determinado setor de actividade, à escala internacional, incorrem em despesas extra, de análise, com as consequências negativas a elas associadas (Cota, 2010).

Estabelecendo um paralelo com o idioma falado, torna-se imperativo, no campo da apresentação das demonstrações financeiras, que todos usem a mesma linguagem, para que se garantam os padrões de fiabilidade e comparabilidade que se pretendem ver alcançados.

Neste pressuposto, assume fulcral importância a criação de uma estrutura conceptual, no seio do IASC *International Accounting Standards Committee*, que enforma toda a atividade contabilística, na interpretação e aplicação das normas.

Por outro lado, numa perspetiva mais exógena, as empresas devem ganhar uma dimensão cada vez mais global e tomar consciência que o seu campo de ação não se restringe às fronteiras nacionais, que, efetivamente, estão cada vez esbatidas e que interagem com diversos agentes, das mais diversas origens, quer geográficas, quer culturais, provindos dos mais diversos ambientes socioeconómicos, financeiros e políticos.

A harmonização contabilística apresenta-se como o processo que procura conciliar os diferentes sistemas contabilísticos nacionais, visando a comparabilidade das demonstrações financeiras dos agentes económicos, facilitando o processo de decisão, a nível global. É usual distinguir-se a harmonização material ou “*de facto*” que se refere às práticas contabilísticas utilizadas por diferentes empresas e à busca de semelhanças consistentes entre essas práticas. Quanto maiores as semelhanças maior o grau de harmonização. E, a harmonização formal ou “*de jure*”, que se refere às normas contabilísticas, ou seja às semelhanças e diferenças na regulamentação/legislação contabilística de diferentes países. Na generalidade dos casos, a harmonização formal leva à harmonização material (Cañibano e Mora, 2000; Giner e Mora, 2001; Garrido *et al.*, 2002; Taplin, 2004; Fontes *et al.*, 2005; Ali, 2005; Alves e Antunes, 2010).



Fonte: Cañibano e Mora (2000)

A Harmonização implica uma reconciliação dos diferentes pontos de vista e permite exigências diferentes em países individuais, contanto que não se verifique nenhum conflito lógico. A normalização por sua vez, é entendida como a imposição de normas uniformes em todos os países. Enquanto que a harmonização é um processo, um movimento para a harmonia, a normalização é igualmente um processo mas para a uniformidade. (Giner e Mora, 2001; Cañibano e Mora, 2000).

2. BREVE RESENHA HISTÓRICA

2.1 PROTAGONISTAS DO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO

Foi no dealbar da década de setenta do século passado, com a crescente complexidade do sistema económico e financeiro e da crescente necessidade do recurso ao mercado internacional de capitais, que se desenvolveu um ambiente propício à aceitação das ideias de harmonização.

No entanto, conforme se deixou exposto, a normalização contabilística não surgiu como o mecanismo ideal para a harmonização da contabilidade e do relato financeiro, porque não tem em conta as especificidades nacionais, culturais e de tradição contabilística dos diversos agentes económicos.

Para assegurar esta similitude interpretativa da informação financeira, os intervenientes nos mercados financeiros começaram a exigir a adoção de normas de contabilidade convergentes, não conflituosas e de elevada qualidade.



Fonte: Almeida, 2010:26

Assim, numa conjuntura económica com forte investimento estrangeiro como a que se começou a verificar no início dos anos setenta do século passado, surgiram variados sinais de recetividade à preparação de Normas Internacionais de Contabilidade, com vista à resolução de problemas relacionados com a existência de vários regimes contabilísticos nacionais no interior de grupos económicos, operando em diversos países. Estes não só constituíam obstáculos ao crescimento e dispersão geográfica dos negócios, como também

complicavam os mecanismos de controlo, de consolidação de contas, provocavam acréscimos de prazos e de custos das tarefas contabilísticas ou seja revelavam-se prejudiciais à internacionalização e competitividade das empresas (Lemos, 2006).

2.1.1 O INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC)

Em 1966, um grupo de profissionais de contabilidade do Canadá, do Reino Unido e dos EUA juntaram-se com o propósito de desenvolverem estudos comparativos quer das práticas de contabilidade, quer das práticas de auditoria dos três países. Deste modo, no ano seguinte, foi criado o *Accountants International Study Group* (AISG). O seu primeiro trabalho foi comparar os procedimentos contabilísticos utilizados no Canadá, no Reino Unido e nos EUA em relação aos inventários. O AISG publicou 20 estudos até 1977, data em que se dissolveu. Alguns destes estudos foram posteriormente utilizados pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC)¹ nas suas primeiras normas.

No ano de 1972, foi também criado outro organismo, o *International Coordination Committee for the Accountancy Profession* [ICCAP] com o propósito de estabelecer as bases para uma organização da profissão contabilística e também para elaborar as normas internacionais de contabilidade.

Nesse mesmo ano, no 10.º Congresso Internacional de Contabilidade, em Sydney, o AISG e o ICCAP propuseram a criação de um organismo que tivesse como principal objetivo a elaboração de normas internacionais de contabilidade, que pudessem ser utilizadas a nível mundial. Assim nasceu o IASC (Almeida, 2010).

O IASC foi, assim, um organismo privado, sem fins lucrativos, criado em 1973, por profissionais de contabilidade representantes de nove países, nomeadamente, o Reino Unido, a França, a Alemanha, a Holanda, os EUA, o Canadá, o México, a Austrália e o Japão. Este grupo de países tinha como objetivo formular e publicar um conjunto de normas de contabilidade de interesse público para a preparação de informação de entidades individuais e consolidadas, promovendo a sua aceitação a nível mundial.

O Conselho de Normalização era conhecido como o Conselho de Administração do IASC, ou o Conselho do IASC. Este órgão promulgou um conjunto substancial de normas

¹ A partir de Abril de 2001 este organismo passou a denominar-se *International Accounting Standards Board*.

denominadas International Accounting Standards [IAS], interpretações e uma estrutura conceptual².

Passados quatro anos a organização do IASC é revista sendo acrescentados dois lugares no Conselho. Passavam a ser onze os membros do IASC. Para aprovação de uma norma eram necessários nove votos, tendo os membros fundadores voto preferencial.

No Quadro 1, evidencia-se o número de membros que ao longo dos anos foram constituindo o Conselho do IASB e os votos necessários para que uma norma IAS/IFRS fosse aprovada.

Quadro 1 - Os Membros do IASB e os votos necessários para aprovação de uma IAS/IFRS

	Período	Nº Membros do Conselho	Votos para Aprovação de Normas IAS/IFRS
IASC	Junho 1973 - Junho 1978	9	7
	Julho 1978 - Dezembro 1982	11	9
	Janeiro 1983 - Dezembro 1983	12	9
	Janeiro 1984 - Dezembro 1984	13	10
	Janeiro 1986 - Junho 1995	14	11
	Julho 1995 - Dezembro 1995	15	12
	Janeiro 1996 - Março 2001	16	12
IASB	Abril 2001 - Junho 2005	14	8
	Julho 2005 - Janeiro 2009	14	9
	Fevereiro 2009 -	16	10

Fonte: Adaptado de www.iasplus.com

A sua missão consistia não só na emissão de Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) como também elaborar Interpretações da Standing Interpretations Committee (SIC) (Lemos, 2006).

² A Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das DF foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1989 e foi publicada no ano seguinte. Posteriormente, em Abril de 2001, o IASB procedeu à sua reformulação.

2.1.2 – O INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

Em 1977 é criado o IFAC, uma organização mundial que estabelece normas para a profissão de contabilista e auditor. Trabalha com os seus 159 membros e associados em 124 países e jurisdições e a sua missão visa “proteger o interesse público através do desenvolvimento de elevados padrões de qualidade internacional, promovendo fortes valores éticos, estimulando a prática de qualidade e apoiar o desenvolvimento de todos os sectores da profissão em todo o mundo” (www.ifac.com 16/09/2010)

No ano de 1982, o IFAC e o IASC iniciaram um processo de cooperação com vista a desenvolverem, no interesse público, um conjunto de normas de alta qualidade.

Em 1987, a IOSCO³ (*International Organization of Securities Commissions*) junta-se ao Grupo Consultivo do IASC, que tinha sido criado em 1981, e apoia o seu projeto de melhoria das normas, a fim de reduzir ou mesmo eliminar as diversas alternativas que as normas continham e torná-las mais detalhadas e menos flexíveis a diferentes interpretações. Mais tarde, em 1993, estes dois organismos definem um conjunto de normas como fundamentais (as *core standard*) e que o IASC teria de melhorar. Em 1995, foi celebrado um acordo entre o IASC e a IOSCO, no qual se estabeleceu que as *core standards* seriam concluídas até 1999. Nessa altura a IOSCO recomendaria que essas normas fossem utilizadas pelos seus membros desde que as normas fossem concluídas com êxito (Almeida 2010).

Em Dezembro de 1999, o Conselho do IASC aprovou por unanimidade a reestruturação do Conselho, passando a ter catorze membros, doze dos quais a tempo inteiro, no âmbito de um Conselho de *Trustees* (fiduciários).

Em Março de 2001, os *Trustees* do IASC criam um organismo sem fins lucrativos chamado *IASC Foundation*. Este organismo tinha por objetivo supervisionar o novo IASB que seria criado um mês mais tarde, assumindo o papel do anterior IASC pela responsabilidade de emitir normas internacionais de contabilidade.

3.2. O INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB)

3.2.1. ATUAÇÃO DO IASB NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Parafraseando o documento publicado pela Fundação IFRS, o objetivo principal desta

³ A IOSCO é um organismo que representa os reguladores dos mercados de capitais do mundo. A Comissão da Bolsa de Valores dos Estados Unidos faz parte da IOSCO.

instituição é desenvolver, com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de normas de contabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente (*Quem somos e o que fazemos*). Tanto Nobes e Parker (1998), como Rodrigues e Guerreiro (2004) consideram que o IASB é o organismo líder no processo de harmonização internacional. A credibilidade deste organismo tem sido adquirida ao longo dos anos e é visível na progressiva aceitação das suas normas. O seu percurso é frequentemente dividido em várias fases de acordo com alguns acontecimentos mais marcantes.

3.2.2. ESTRUTURA, ORGANIZAÇÃO E OBJETIVOS DO IASB

3.2.2.1. ESTRUTURA ORIGINAL

A evolução da estrutura foi no sentido de se ajustar à crescente complexidade e às necessidades que surgiam no processo de harmonização internacional. O Quadro *infra*, elaborado por Almeida (2010), mostra que a estrutura original do IASB (nessa altura ainda denominado de IASC) assentava em cinco órgãos, nomeadamente: o Conselho, o Grupo Consultivo, os Grupos de Trabalho, o Conselho de Aconselhamento e o Comité de Interpretação das Normas.

O Conselho do IASC era constituído pelo Presidente, pelo Secretário e por dezasseis membros (treze representavam organizações contabilísticas e foram nomeados pelo IFAC e três desses membros representavam organizações com interesse no relato financeiro). Organismos como o FASB e a UE tornaram-se observadores no Conselho do IASC. O Grupo Consultivo do IASC era constituído por doze membros nomeados pelo Conselho do IASC e que representavam os preparadores das DF e também os seus utilizadores. Este órgão foi criado em 1981 e tinha como missão colaborar no processo de emissão de normas, assessorar o IASC nos seus projetos de agenda e determinadas prioridades.

Os Grupos de Trabalho eram compostos por seis a oito indivíduos para cada projeto de investigação e após a aprovação da norma que tinham elaborado este grupo era dissolvido.



Quadro 2 – Estrutura original do IASC
 Fonte: Elaboração própria

Fonte: Almeida, 2010:49

O Conselho de Aconselhamento, criado em 1994, era constituído por onze pessoas com grande representatividade e com muito prestígio na área contabilística. Este órgão tinha a função de ajudar o IASC a credibilizar o seu trabalho promovendo a aplicabilidade as suas normas. O Comité de Interpretação das Normas surgiu em 1997 e era composto por doze membros designados pelo Conselho que emitiam, sempre que fosse necessário interpretações oficiais das normas (Almeida, 2010).

3.2.2.2 ESTRUTURA APÓS A REESTRUTURAÇÃO DO IASB

Com a estrutura original que foi criada, a pretensão do IASB de ser o único organismo emissor de normas contabilísticas de âmbito supranacional dificilmente teria sucesso. A SEC, como entidade reguladora do mercado de valores mobiliários dos EUA, considerava que essa estrutura não oferecia as características qualitativas necessárias para que as normas do IASB pudessem ser aceites nesse mercado (SEC, 2000).

Face a esta situação, em 1998 um grupo de trabalho do IASC publicou o documento *Shaping IASC for the Future* que veio apresentar a reestruturação do IASC. Deste modo, em Março de 2001 foi criado o IASC Foundation [IASCF] e em Abril desse mesmo ano

nasceu o IASB. A estrutura organizativa do IASB passaria, a partir do ano 2001 a assentar nos seguintes organismos:

- International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)
- International Accounting Standards Board (IASB)
- International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)
- Standards Advisory Council (SAC)

3.3. O INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF)

Este organismo criado a partir do IASC, também sem fins lucrativos, situa-se no Estado de *Delaware*, nos EUA. A *IASC Foundation* é a entidade mãe do IASB, um organismo normalizador contabilístico independente. Os objetivos do *IASC Foundation* são:

- Desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contabilísticas globais de alta qualidade, compreensíveis e de cumprimento forçado, que exijam informação de alta qualidade, informação transparente e comparável nas demonstrações financeiras e noutro relato financeiro para ajudar os participantes dos mercados mundiais de capitais e outros utentes a tomarem decisões económicas;
- Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas;
- Levar à convergência de normas contabilísticas nacionais e de normas internacionais de Contabilidade e de normas internacionais de Relato Financeiro para soluções de alta qualidade.

Esquemáticamente, a estrutura deste órgão era a seguinte:

IASCF	
Composição	Representatividade
Dezanove <i>Trusttees</i> (Cinco são nomeados pelo IFAC, e dois deles devem representar empresas	Membros representantes de mercados de capitais mundiais com áreas profissionais e geográficas diversificadas

multinacionais de auditoria)	
------------------------------	--

Fonte: Adaptado de Pinheiro (2007) *apud* Almeida (2010:51)

A governação do IASCF fica a cargo dos *Trustees*. Estes dezanove *Trustees* representam diversas áreas geográficas, nomeadamente: seis designados pela América do Norte, seis da Europa, seis da região Ásia/Pacífico e quatro que não estão sujeitos a uma área específica desde que seja mantido o equilíbrio geográfico. Os *Trustees* reúnem-se pelo menos duas vezes por ano e têm um mandato até três anos tendo a possibilidade de serem reeleitos uma só vez. As suas competências consistem no seguinte:

- Responsabilidade pela angariação de fundos;
- Estabelecer ou emendar procedimentos operacionais para a Administração;
- Determinar a entidade legal segundo a qual a IASCF funcionará;
- Rever na devida altura a localização da IASCF;
- Publicar um relatório anual sobre as atividades da IASCF, incluindo as DF auditadas e prioridades para o ano seguinte;
- Designar os membros do IASB, incluindo aqueles que vão servir de intervenientes com os organismos normalizadores nacionais;
- Designar os membros do IFRIC e do SAC;
- Rever anualmente a estratégia da IASCF e do IASB bem como a sua eficácia;
- Aprovar anualmente o orçamento da IASCF e determinar a base para o financiamento;
- Rever amplos aspetos de estratégia que afetam normas contabilísticas, promover a IASCF e o seu trabalho e promover o objetivo da aplicação rigorosa das Normas Internacionais de Contabilidade e das Normas Internacionais de Relato Financeiro;
- Estabelecer e alterar procedimentos operacionais para o IASB, para o IFRIC e para o SAC;

- Aprovar emendas a estes estatutos, depois de seguirem um processo de aprovação, incluindo consultas ao SAC e publicação de um Projeto de Norma para comentário público;
- Exercer todos os poderes da IASCF, exceto os expressamente reservados ao IASB, ao IFRIC e ao SAC.

3.3.1. O INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE (IFRIC)

O IFRIC é constituído por doze membros nomeados pelos *Trustees*, por períodos renováveis de três anos. Este organismo veio substituir, em Março de 2002, o SIC. O seu objetivo principal é interpretar a aplicação as Normas Internacionais e de Relato Financeiro e fornecer uma orientação sobre determinados assuntos que não estejam contidos nas normas, com respeito pela estrutura conceptual do IASB.

3.3.2. O STANDARS ADVISORY COUNCIL (SAC)

O SAC tem aproximadamente 35 membros e são nomeados pelos *Trustees*. Fornece um fórum para que as diversas organizações de diferentes áreas geográficas e os indivíduos com interesses em relato financeiro internacional participem. Os objetivos deste órgão são:

- Informar o IASB sobre decisões da agenda e sobre as prioridades do seu trabalho;
- Dar a conhecer ao IASB as opiniões das organizações e dos indivíduos acerca dos projetos de normalização importantes.

O IASB, antes da tomada de decisões em projectos importantes deve consultar o SAC. As reuniões deste órgão são pelo menos três durante o ano e são abertas ao público. Desta nova estrutura faz ainda parte um Diretor Técnico (dá apoio de ordem técnica ao Conselho do IASB), um Diretor Comercial (que dá suporte quer ao Conselho do IASB quer aos *Trustees* do IACF) e um *Staff*. Este processo é ilustrado na figura 1 – Estrutura do IASB.

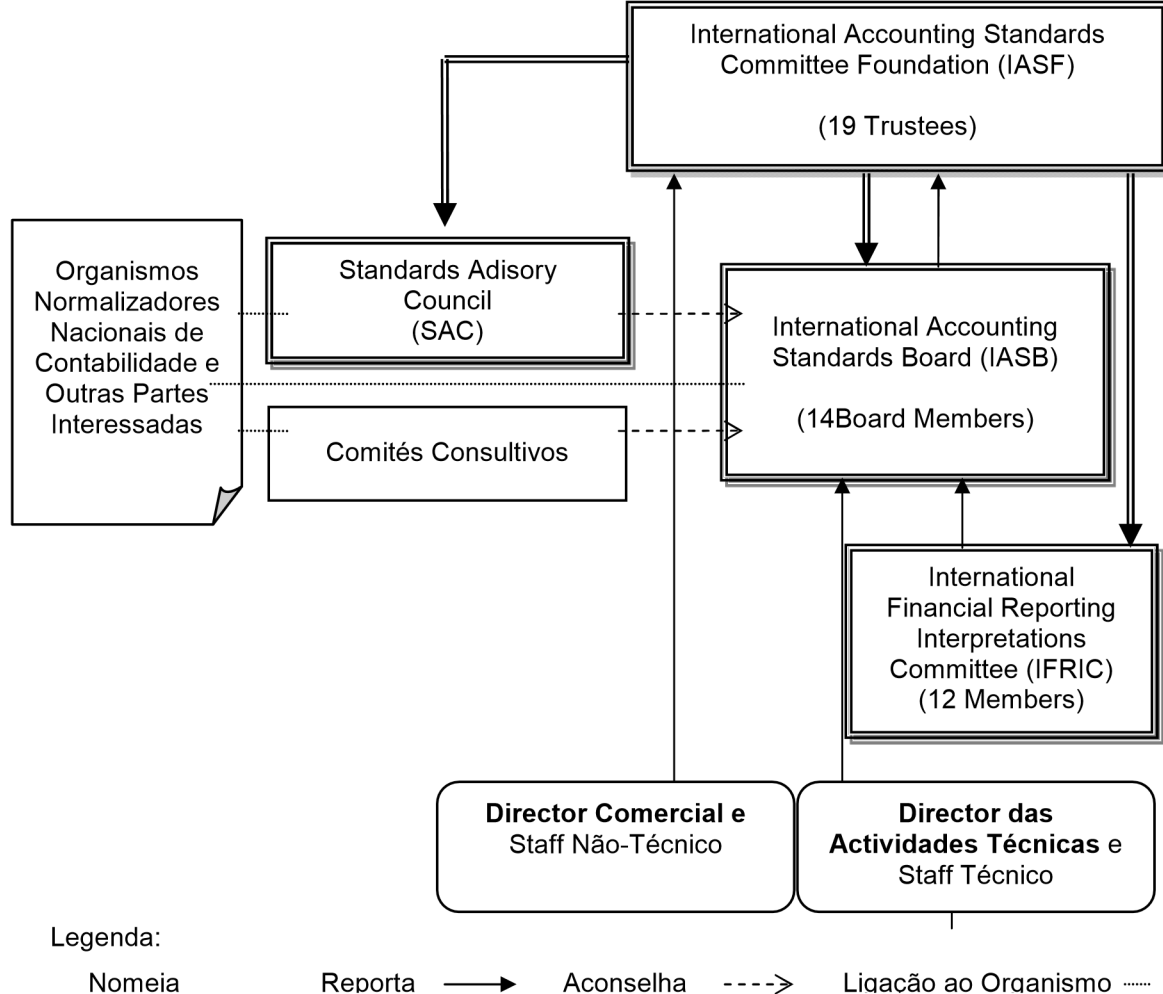


Figura 1 – Estrutura do IASB

Fonte: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

Esta mudança na estrutura do IASB conseguiu fortalecer este organismo aumentando a sua credibilidade. As normas produzidas pelo IASB, embora não juridicamente vinculativas, foram sendo adotadas por todo o mundo, quer por empresas multinacionais quer por empresas nacionais de grande dimensão influenciando desta forma a normalização contabilística em muitos países.

3.3.3. OBJETIVOS DO IASB

Como já foi referido, o IASB é o órgão de definição e criação de normas internacionais de contabilidade do IASC *Foundation*. Os seus objetivos estão consagrados na sua constituição aprovada em Maio de 2000 e são:

- ✓ Desenvolver, em função do interesse público, um conjunto de normas globais de contabilidade de elevada qualidade, compreensíveis e passíveis de serem impostas, que proporcionem demonstrações financeiras ou outros relatórios com informação comparável, transparente e de elevada qualidade, por forma a auxiliar os

participantes nos mercados de capitais mundiais e outros utilizadores, a tomarem decisões económicas.

- ✓ Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas.
- ✓ Atingir uma convergência das normas nacionais de contabilidade e normas internacionais de contabilidade com soluções de elevada qualidade.
- ✓ Dinamizar a interação com investidores, reguladores, empresários e com os contabilistas, em geral, em cada estágio do processo.
- ✓ Colaborar com a comunidade mundial de emissores de normas de contabilidade.

O IASB é considerado por muitos organismos como o líder no processo de harmonização contabilística internacional devido ao seu percurso e ao sucesso que conseguiu alcançar com a produção das suas normas. Ao longo dos tempos, este organismo foi aumentando a sua influência junto de diversos países, que adoptaram as suas normas de contabilidade na íntegra ou como ponto de referência para a legislação nacional, sofrendo desta forma apenas alguns ajustamentos (Almeida, 2010).

3.4. EVOLUÇÃO POSTERIOR NO ÂMBITO DA UNIÃO EUROPEIA

Em 19 de Julho de 2002 foi aprovado o Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (proposto pela Comissão e com o parecer favorável do Comité Económico e Social), publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias em 11 de Setembro de 2002 relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, estipulando no essencial:

- A adoção e a utilização na Comunidade das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) e das Interpretações Internacionais de Relato Financeiro SIC/IFRIC).
- A publicação na íntegra das Normas adotadas, em todas as línguas oficiais da Comunidade, sob a forma de Regulamento da Comissão, no Jornal Oficial das Comunidades Europeias.
- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005 as sociedades cujos títulos estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as International

Financial Reporting Standards (IFRS). (Artigo 4º Contas Consolidadas das sociedades cujos títulos são negociados publicamente).

- Que a partir de 1 de Janeiro de 2005 os Estados-Membros podem permitir ou requerer que as contas (individuais) anuais das sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, bem como as contas consolidadas e/ou individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaborados em conformidade com as International Financial Reporting Standards. (Artigo 5º Opções relativas às Contas Anuais e às sociedades cujos títulos não são negociados publicamente).

Outros instrumentos de direito comunitário foram sendo aprovados posteriormente a esta data, não se enumerando exaustivamente, considerando que o momento de viragem se deu com a aprovação do Regulamento 1606/2002. Ainda assim, destacamos os mecanismos adotados no sentido do *enforcement* das normas internacionais de contabilidade, que procuram garantir a transparência da informação contabilística e a proteção dos *stakeholders*.

4. OUTRAS INSTITUIÇÕES E ORGANISMOS E O SEU CONTRIBUTO NO PROCESSO HARMONIZADOR

4.1. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB)

Esta instituição foi já abordada a propósito da sua interligação com o IASC e com o IASB. Foi criado em 1973 e substituiu os anteriores APB (Accounting Principles Board) e o AICPA (Committee on Accounting Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants). Tem dinamizado e desenvolvido, em cooperação com o IASB alguns projetos importante no sentido da elaboração de normas que sejam convergentes.

4.2. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

Este organismo foi criado em 1977, após o 11º Congresso de Contabilistas. Teve como objetivo o desenvolvimento internacional da profissão de contabilista.

O IFAC tem sede em Nova Iorque e compreende um conjunto dos mesmos órgãos de contabilidade que pertencem ao IASC. O seu trabalho inclui a emissão de diretivas para a auditoria (através do International Auditing Practices Committee), ética, educação e contabilidade de gestão, bem como se envolve na investigação e pesquisa nestas áreas.

Cabe-lhe também a organização do congresso internacional de contabilidade, de cinco em cinco anos.

Também no ano de 1977, foi criado outro órgão, formado pelas associações de profissionais do Canadá, dos EUA e do Reino Unido. O seu propósito era elaborar estudos sobre as práticas contabilísticas dos três países.

4.3. FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLE EUROPÉENS (FEE)

No início de 1987, surgiu a FEE, que assumiu o papel de duas estruturas europeias existentes desde 1966 e 1951, respetivamente, o *Groupe d'Études* e a *Union Européenne des Experts Comptables*.

Está sediada em Bruxelas e tem como membros associações de profissionais de toda a Europa. A sua área de intervenção reside na auditoria, contabilidade e fiscalidade. Estuda as diferenças internacionais, nessas matérias, e procura contribuir para atenuar as referidas diferenças. Muito do seu trabalho está ligado à União Europeia e presta serviços de consultoria e aconselhamento à Comissão Europeia, no âmbito do direito comercial e da harmonização contabilística.

Se a FEE conseguir um consenso a nível europeu, no que tange à contabilidade, irá permitir-lhe uma voz forte em Bruxelas, principalmente, em caso de desentendimentos nos governos dos Estados membros.

Um dos organismos predecessores da FEE (o *Groupe d'Études*) parece ter trilhado o caminho da consolidação, sob o princípio dominante do “verdadeiro e justo”, o que parece ter facilitado a sua aceitação na Comissão Europeia.

São relevantes os documentos emitidos em 2001 e 2002 no sentido do *enforcement* das normas internacionais de contabilidade.

4.4. INTERNATIONAL REGIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS (IRFAA EURASIA)

A IRFAA- Eurásia é uma associação de organizações públicas de contabilistas e auditores de países da antiga URSS. Foi criada em 17 de Junho de 1999 e registada em 23 de Dezembro de 1999. A área de intervenção das atividades da IRFAA é o apoio geral e assistência às organizações nacionais de contabilistas e auditores na realização das seguintes metas:

- Ajudar no desenvolvimento de organizações nacionais até o nível necessário para o seu reconhecimento pelo IFAC;
- Certificação de serviços de contabilidade e de auditoria de alta qualidade
- Desenvolver a teoria e a prática da contabilidade e auditoria com base nas normas internacionais;
- Preservar a independência profissional dos contabilistas e auditores;
- Desenvolver e fortalecer contatos profissionais nos níveis regionais e internacionais.

A IRFAA EURASIA reúne 17 organizações profissionais de contabilistas e auditores de 9 países. Baseia-se no apoio dos governos e da comunidade empresarial dos países ex- URSS e de organizações profissionais internacionais respeitados. A IRFAA procura ganhar o reconhecimento global como a organização pública oficial que reúne as organizações mais respeitadas de contabilistas e auditores dos países da ex-URSS e presta uma contribuição significativa para o desenvolvimento econômico dos países da Europa de Leste e ex-URSS. Mantém, ainda, cooperação com instituições internacionais, regionais e nacionais de outros países, incluindo a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e o IASC, participando ativamente na transposição de Normas Internacionais de Contabilidade e Normas Internacionais de Auditoria.

4.5. OUTROS ORGANISMOS

O Inter-American Accounting Association (IAA) cobre todo o continente americano. A Confederação dos Contabilistas da Ásia e do Pacífico (*The Confederation of Asia and Pacific Accountants CAPA*), organizada formalmente em 1976, incluía muitos países, muito heterogêneos. No caso dos países da CAPA, destacou-se uma sub-organização, a ASEAN Federation of Accountants (AFA) que tentou impedir a adoção das normas internacionais de contabilidade, considerando que as mesmas não eram adequadas às especificidades nacionais.

No entanto, nem a CAPA nem a AFA tiveram qualquer efeito na harmonização prosseguida pelo IASC ou sob influência americana.

O Eastern Central and Southern Africa Federation of Accountants (ECSAFA), formado em 1990, encorajou a criação e o desenvolvimento das associações dos profissionais de contabilidade.

5. CONCLUSÃO

Nas últimas décadas a informação financeira deixou de pertencer à esfera nacional e passou para dimensões internacionais devido não só ao grande desenvolvimento e expansão das tecnologias de informação bem como à globalização da economia.

A harmonização contabilística passou a ser um objectivo a alcançar por parte de alguns organismos a fim de atingir a comparabilidade da informação financeira. Por isso, destacamos o papel desempenhado pelos organismos de harmonização contabilística, fundamentalmente, o IASB que é um organismo responsável pela produção de normas a serem aplicadas pelas empresas a nível mundial. Uma das conclusões deste trabalho foi verificar que o IASB teve e continua a ter um percurso que o distingue como organismo emissor de normas contabilísticas reconhecidas nos mercados de capitais internacionais. Em resultado da evolução da economia mundial, o IASB ambicionava mostrar que as suas normas eram assentes em princípios de substância económica, revelar um novo paradigma aos agentes económicos que se prende com o facto de passarmos a ter um modelo baseado em princípios e não em regras explícitas. A informação deixa de ser preparada com a finalidade de satisfazer os interesses da administração fiscal passando a satisfazer as necessidades de todos os utentes interessados na informação financeira.

Outra das ilações a extrair do que ficou exposto é o elevado rigor técnico e qualidade das normas emitidas, de modo a que pudessem ser aplicadas por quaisquer empresas a nível internacional. No entanto, e após a realização deste trabalho podemos concluir que a postura do IASB não foi sempre uniforme, quer isto dizer que a qualidade das suas normas tem melhorado significativamente devido às exigências impostas pelos mercados. Esta melhoria das normas levou a que a IOSCO recomendasse a aplicação das normas do IASB.

O IASB é representado pelas mais importantes classes de profissionais que ajudam a garantir que a aplicação das normas seja feita com elevado rigor. A necessidade de informação financeira comparável e credível, levou a UE a adoptar as normas emitidas pelo IASB, uma vez que as diretivas comunitárias começaram a apresentar limitações. Assim, foi emitido o Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho que obrigou as empresas cotadas nos mercados da UE a elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as IAS, o mais tardar até 2005.

A obrigatoriedade da aplicação das IAS no espaço da UE conduziu a que o IASB fosse melhorando a qualidade das suas normas de forma a responder às necessidades das empresas.

Esta análise permitiu concluir que o trabalho preconizado pelos diversos organismos, durante vários anos com vista ao alcance da harmonização contabilística, avançou a diferentes ritmos e sentidos, estando quase sempre associado ao IASB ou à UE. A aplicação do Regulamento n.º 1606/2002, que teve como objetivo assegurar o funcionamento eficiente do mercado de capitais, através da adoção do normativo do IASB, veio impulsionar a aproximação do processo de harmonização da Europa ao processo de harmonização mundial. Por outro lado, conduziu a um papel mais ativo da UE no processo de produção de normas do IASB, que se sentiu impulsionado a melhorar a qualidade das suas normas para que possam satisfazer os níveis de exigência requeridos na UE.

Assim, o processo de harmonização internacional não é um processo estático mas sim dinâmico, pró-ativo e dialético, uma vez que se encontra em constante mudança e beneficia da influência de vários organismos internacionais. Por isso, é um tema que é constantemente debatido e em que os argumentos contra e a favor vão evoluindo e adaptando-se à realidade em mudança.

Propusemo-nos com a realização do presente trabalho, deixar uma breve reflexão sobre o estado da harmonização contabilística na realidade portuguesa.

Com efeito, mercê das exigências da União Europeia, primeiramente para as empresas cotadas em bolsa e depois para outras entidades, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística, pelo DL 158/2009 de 13 de julho, sendo que era intuito da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que fosse de aplicação universal a todas as entidades.

No entanto, não foi o que sucedeu e o que se verifica na prática é uma parafernália de instrumentos legais, no que toca à contabilidade, que adiante se enumeram:

- Ficam isentas da aplicação do SNC as entidades sujeitas a supervisão por parte do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal, e da CMVM. Esses organismos têm competências para definir as normas de contabilidade aplicáveis às entidades sujeitas à sua supervisão.

- Inicialmente, o SNC não se aplicava às entidades que adotem o PCIPSS (instituições particulares de solidariedade social), o PROFAC (federações desportivas, associações e

agrupamentos de clubes), o POC-Educação (entidades do setor da educação), o POCAL (autarquias locais), o POC do Ministério da Saúde (entidades públicas ou outras entidades sem fins lucrativos dependentes de entidades públicas que operem no setor da saúde) e o POCISSSS (instituições do sistema de solidariedade e segurança social).

- Atualmente, com a aprovação da Lei 35/2010, foi criado um regime especial para as Microentidades.

- O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 veio revogar os planos de contas sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade (POC), entretanto substituído pelo SNC, a saber, o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 78/89, de 3 de Março, o Plano de Contas das Associações Mutualistas, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 295/95, de 17 de Novembro e o Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 74/98, de 27 de Março. Contudo mantêm -se inalterados os planos sectoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Conclui-se, assim, que o processo de harmonização contabilística está longe de estar terminado. No entanto, têm sido dados passos importantes neste percurso, designadamente com a publicação do Despacho n.º 1507/2014, de 30.01 que torna obrigatória a adoção do SNC para as entidades públicas empresariais da área da saúde, expressão da forte tradição legalista do sistema português.

Espera-se, contudo, que haja continuidade neste processo, que os diferentes níveis de normalização se esbatam, que todos os agentes económicos prossigam nesta via, não apenas por força de uma imposição legal, mas porque vislumbram a necessidade e a utilidade da harmonização contabilística. A nossa expectativa é que possa existir um sistema mais uniforme e consensual, ainda que não sejamos alheios a todas as dificuldades sentidas nesta conjuntura de adaptação das características culturais apontadas por Hofstede (2001), assim como pelas vincadas diferenças apontadas por Nobes e Parker (1998), que dificultam a adoção plena das normas internacionais, criando, por vezes, adaptações das mesmas às diferentes realidades nacionais. A agravar todos estes factores assiste a situação de crise económica verificada nos últimos anos, contribuindo para que o esforço de adaptação da entidades a uma nova realidade em termos de relato financeiro, se torne ainda mais difícil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALI, M. J. (2005), “A Synthesis of Empirical research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards”, *Journal of Accounting Literature*, n. 24, p.1-54.

ALMEIDA, E. (2010), *Regulamento 1606/2002/CE: Impacto no Processo Normativo do IASB*, Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro. Disponível em <http://hdl.handle.net/10773/3584>. Consultado em novembro de 2014

ALVES, M. do C. G. e ANTUNES, E. C. (2010), “A Implementação das Normas Internacionais de Relato Financeiro Na Europa – Uma Análise Dos Casos Polaco e Português”, *Revista del Instituto Internacional de Costos*, nº 6, ISSN 1646-6896.

BARBU, E., (2004), *Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization*, Document de Recherche nº2004-3, Laboratoire Orleanais de Gestion, I.A.E., Faculté de Droit d'Économie et de Gestion. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Elena_Barbu2/publication/46449751_Tracing_the_Evolution_of_Research_on_International_Accounting_Harmonization/links/53f25b650cf272810e4e0a23.pdf , consultado em Junho de 2015.

CANIBAÑO, L. e MORA, A. (2000), “Evaluating the statistical significance of *de facto* accounting harmonization: A study of European global players”, *The European Accounting Review*, v.9, n.3, p.349–369.

COTA, K. C. L. (2010), *O Sistema De Normalização Contabilística e de Relato Financeiro e a Tributação Sobre O Rendimento Das Empresas*, INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS, disponível em: <http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/1231/1/O%20Sistema%20de%20Normaliza%C3%A7%C3%A3o%20Contabil%C3%ADstica%20e%20de%20Relato%20Financeiro%20e%20a%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20o%20Rendimento%20das%20Empresas.pdf> , consultado em Junho de 2015.

FONTES, A., RODRIGUES, L. e CRAIG R. (2005), “Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards”, *Accounting Forum*, n.29, p. 415–436.

FRITZ, S. e LAMMLE, C. (2003), *The International Harmonisation Process of Accounting Standards*. International Master Program and Culture. Disponível em: liu.diva-portal.org/...ash/get/diva2:18878/FULLTEXT01 Consultado em 02.11.2014.

GARRIDO, P., ANGEL, L. e ANA, Z. (2002), “Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience”, *The International Journal of Accounting*, n.37, p.1-26.

GINER, B. e MORA, A. (2001), “The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. XXX, n.107, p. 103-128.

GRAY, S.J. (1988), “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”. *Abacus*, v. 24, p. 1-15.

HOFSTEDE, G. (2001), *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*, 2nd edition, Sage Publications, California.

HOFSTEDE, G. (1980), “Motivation, Leadership, and Organization: do American Theories Apply Abroad?”, *Organizational Dynamics*, Summer, pp. 42-63, AMACOM, a division of American Management Associations.

Disponível em <http://alanguetterman.typepad.com/files/motivation-ldrshp-and-orgn-do-american-theories.pdf> Consultado em junho de 2015.

LEMOS, E. (2006), “Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa”. Disponível em <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>, consultado em novembro de 2014

MARCELINO, M. (2013), “Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais”. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.21/3708>, consultado em 02.11.2014

NOBES, C. & PARKER N. (1998). *Comparative International Accounting*. 6th Ed., Essex: Prentice Hall, p. 16-20, p. 67-88.

RODRIGUES, L.L. e GUERREIRO, M.A.S. (2004), A convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade, Publisher Team.

TAPLIN, R.H. (2004), “A unified approach to the measurement of international accounting harmony”, *Accounting and Business Research*, n.34, p.57-73.

Dados sobre o IASB - IASB (2014) <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>, consultado em Novembro de 2014. IASB, 2014. “Quem somos e o que fazemos”

– Fundação IFRS.

IRFAA eurasia: dados disponíveis em:

<http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/1872418.pdf> Consultado em novembro de 2014