

Breve resenha histórica sobre a normalização contabilística nacional

Nuno M. Calais

Instituto Politécnico da Guarda (IPG)
ncalais@sempreaevoluir.pt

Helena I. B. Saraiva

Instituto Politécnico da Guarda (IPG)
helenasaraiva@ipg.pt

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo apresentar os resultados de uma revisão da literatura sobre o processo de normalização contabilística em termos nacionais, de modo a enquadrar a situação atual. A metodologia seguida traduziu-se numa revisão da literatura e na análise de conteúdo de diversos artigos e textos, assim como de documentos diretamente relacionados com a temática em análise. Conclui-se pela identificação e caracterização do atual cenário de normalização contabilística. Pretende-se com isto ajudar a perceber qual a evolução da normalização contabilística em Portugal, qual a situação atual e evolução provável.

Palavras-chave: normalização contabilística, quadro normativo, historia, Portugal

1. Introdução

O presente trabalho, referente ao tema da Normalização Contabilística, tem por objetivo primordial abordar algumas considerações sobre a evolução da contabilidade e dos normativos contabilísticos em Portugal.

A crescente globalização económica e financeira, conduziu a um aumento da atividade económica entre empresas e países o que fez surgir a necessidade de adoção de um conjunto de normas contabilísticas aceites mundialmente, de forma a atenuar as diferentes práticas contabilísticas entre países e empresas e os problemas daí adjacentes.

Nesse contexto, surgiram organismos internacionais para esse efeito, tais como o *International Accounting Standards Board*, doravante designado IASB, responsável por criar um conjunto de normas contabilísticas de âmbito global.

A União Europeia aliou-se ao IASB, no processo de harmonização contabilística, levando a que a partir de 2005, todas as empresas cotadas em bolsa a adotassem as normas internacionais do IASB.

Em Portugal e para evitar a existência de dois normativos contabilísticos diferentes, decidiu-se aproximar o sistema contabilístico nacional ao normativo internacional. Para esse efeito, foi criado o Sistema de Normalização Contabilística doravante designado SNC, pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), que contempla um conjunto de normas de contabilidade, que tiveram por base as normas internacionais do IASB.

Assim, nas seguintes secções iremos analisar a evolução deste processo de normalização conduzido pela CNC em Portugal. Na secção dois será abordada a questão da diversidade contabilística e da necessidade de harmonização. Posteriormente, na secção três será apresentada a parte principal do trabalho, ou seja, o resumo da história da normalização contabilística em Portugal. Finalmente, na secção quatro são apresentadas as conclusões.

2. Da Diversidade Contabilística à Harmonização

A história da contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização. Está ligada às primeiras manifestações humanas da necessidade social de protecção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

Foi graças a esta consciência e à evolução natural da sociedade que a contabilidade surgiu, se desenvolveu e tentou ir ao encontro das necessidades mais profundas do meio empresarial.

Assim, a contabilidade tem como finalidade fornecer informações relevantes sobre o património (composição e variações) de uma determinada pessoa ou entidade. Essas informações permitem obter um conhecimento realista da situação económica e financeira e tomar decisões com base em dados objetivos.

Ao longo do tempo de vida de uma empresa a contabilidade permite-nos estabelecer padrões, saber quais as variáveis com maior impacto no resultado, saber quais os aspetos que requerem mais atenção. Podemos inclusivamente dizer que a contabilidade é o livro de uma empresa onde tudo fica registado e a sua leitura permite tirar conclusões úteis, que se bem geridas garantem a sua continuidade.

Em suma, a contabilidade é um sistema de informação de gestão que serve a própria entidade e os *stakeholders* que com ela se relacionam. Longe de ser uma mera obrigação legal das sociedades, a contabilidade tem hoje um papel muito importante na tomada de decisão de gestão.

2.1. Harmonização contabilística

A harmonização contabilística implica um processo de conciliação de diferentes pontos de vista e, portanto, da diversidade de práticas existentes, estabelecendo limites e grau de variação. Esta

harmonização pode resultar de processos voluntários, centrados nas práticas dos profissionais que progressivamente adotam as melhores práticas contabilísticas ou em processos formais de adoção de referenciais de aplicação obrigatória em determinados contextos.

O termo *harmonização* é uma palavra que tende a estar associada à legislação emitida pela UE, designadamente através das Diretivas. A harmonização é um processo gradual de compatibilização de práticas contabilísticas e de definição do seu grau de variação, deve ser distinguida da normalização que pressupõe a total uniformização das regras. A normalização implica a imposição de um conjunto de regras mais rígido, ou seja, menos flexível.

2.2. Necessidade de Harmonização Contabilística

O processo de globalização levou ao desenvolvimento e internacionalização das empresas, conduzindo assim a uma necessidade de comparar a informação financeira a nível internacional.

Uma vez que cada país tinha o seu normativo contabilístico, surgiu a necessidade de se encontrar um normativo contabilístico internacional único que para além de facilitar a relação comercial e financeira, se tornasse num instrumento imprescindível para o desenvolvimento dos mercados e consequentemente das empresas, sendo as Normas Internacionais de Contabilidade um meio para alcançar a tão desejada normalização contabilística.

Neste âmbito, além das diferenças encontradas entre países, surgem ainda as diferentes tradições ou correntes contabilísticas, nomeadamente a corrente Anglo Saxónica e a Continental, assim como a diferenciação entre países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento (Saraiva e Carqueja, 2016).

2.3. Caraterização dos sistemas contabilísticos

Nobes e Parker (1998), destacaram-se ao caracterizarem pormenorizadamente todos os fatores que poderiam influenciar as realidades contabilísticas de cada país, nomeadamente o sistema legal, a relação existente entre contabilidade e a fiscalidade, a influência e o poder da profissão e o meio utilizado pelas empresas.

Nos países de direito comum (Estados Unidos, Austrália, Canadá, Dinamarca, Holanda, Nova Zelândia e Reino Unido) existe uma clara separação entre a fiscalidade e a contabilidade, denotando-se uma maior adaptabilidade à realidade e ao meio envolvente e uma maior preocupação em dar solução a casos específicos, em detrimento da formulação de regras gerais para o futuro.

Nos países considerados de direito romano (Alemanha, Bélgica, França, Grécia, Itália, Japão e Portugal), contrariamente aos de direito comum, a fiscalidade exerce uma enorme influência sobre a contabilidade e consideram que a informação financeira serve maioritariamente para determinar o montante dos impostos a pagar pelas empresas. As regras fiscais impõem-se às regras contabilísticas, e as empresas têm de registar gastos e rendimentos de acordo com as primeiras, levando em alguns casos à subversão na aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites (Callao e Jarne, 1995).

2.3.1. Vantagens da harmonização contabilística

Tendo em conta a diversidade contabilística, a harmonização foi bem vista pelos agentes que trabalhavam nos mercados internacionais como investidores, empresas multinacionais e entidades internacionais, dada as inúmeras vantagens, nomeadamente: a integração global dos mesmos métodos de análise e avaliações contabilísticas, aumentando a sua transparência, comparabilidade e compreensão.

Para Karapinar, Ayikoglu e Bayirli (2008) os principais benefícios eram:

- ✓ diminuição de custos de recolha de informação;
- ✓ aumento da comparabilidade da informação financeira;
- ✓ simplificação das operações financeiras;
- ✓ aumento da vantagem competitiva das empresas;
- ✓ diminuição dos custos de auditoria;
- ✓ aumento da eficiência e um maior desenvolvimento dos mercados de capitais;

Para Galai e Copeland (1983) e Kyle (1985) a principal vantagem era:

- ✓ redução dos custos e do tempo na consolidação das contas e informação financeira;

Choi, Frost e Meek (1999) consideraram como principal benefício:

- ✓ maior consistência na interligação dos fatores económicos, sociais e legais entre os diferentes países.

2.3.2. Obstáculos à harmonização contabilística

No entanto também existiram alguns obstáculos e dificuldades inerentes ao processo de harmonização.

Os maiores obstáculos identificados eram as características que condicionaram, e continuaram a condicionar, os quadros contabilísticos dos respetivos países (Nobes, 1992; Lawrence, 1996), tais como:

Coexistência de sistemas legais diferenciados;

- As diferenças nas práticas contabilísticas;
- A inexistência em alguns países de entidades profissionais e reguladoras no domínio da contabilidade;
- A recusa ou não cumprimento de determinadas normas, em alguns países, relacionada com o facto de manter a soberania e a não aceitação de valores estrangeiros;

- Falta de interesse no conhecimento de novos princípios contabilísticos e mais modernos;
- O efeito que a aplicação de novas normas possa vir a ter, a nível económico;
- A heterogeneidade das prioridades e dos objetivos contabilísticos e financeiros nos países;
- O facto de a harmonização originar um custo para as empresas, nomeadamente num momento inicial.

2.4. Evolução da Harmonização Contabilística Internacional

Foram muitos os organismos privados ou públicos, que tiveram um papel preponderante no processo harmonizador da informação financeira. A nível internacional destaca-se o papel do *International Accounting Standards Board* (IASB) como organismo propulsor e responsável da harmonização contabilística, bem como o modelo harmonizador levado a cabo pela União Europeia; isto apesar de outras entidades de carácter mais geral, terem também assumido alguma relevância em termos do processo de harmonização (Saraiva e Carqueja, 2016), nomeadamente a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Com o objetivo de desenvolver um conjunto de normas de relato financeiro aceite internacionalmente, surgiu em 1973, o *International Accounting Standards Committee* doravante designado IASC. Esta entidade tinha como função principal implementar uma maior comparabilidade da informação financeira entre os países, minimizando, senão eliminando, as diferenças contabilísticas (Ashbaugh e Pincus, 2001).

De acordo com Bandeira, Reis (2012), o IASC teve como objetivos iniciais:

- ❖ i) a elaboração e publicação, no interesse público, de normas internacionais de Contabilidade destinadas a serem aplicadas na preparação das demonstrações financeiras;
- ❖ ii) promover a sua aceitação e observância a nível mundial;

- ❖ iii) contribuir para o aperfeiçoamento da qualidade e comparabilidade da informação divulgada pelas empresas.

Em 1973, os organismos reguladores da contabilidade de Austrália, Canadá, Reino-Unido, Nova Zelândia e Estados Unidos de América, por entenderem que os seus interesses não estavam devidamente representados no IASC, agruparam-se a constituir um grupo informal chamado G4.

Pressionado pelo G4, o IASC entra em reestruturação e aceita:

- ❖ Deixar de escolher os seus membros por critérios de natureza geográfica;
- ❖ Incluir nos seus estatutos a orientação predominante das suas normas para os utilizadores dos mercados de capitais;
- ❖ Atribuir aos membros do G4, o estado especial de membro de ligação com os organismos de normalização nacionais.
- ❖ Em resultado destas alterações, o G4 dissolveu-se em 1 de fevereiro de 2001 e no dia 1 de abril do mesmo ano, o IASC passou a denominar-se International Accounting Standards Boards (IASB).

A crescente necessidade de harmonização contabilística fez com que a partir da década de 90, o Financial Accounting Standards Board doravante designado FASB e o IASC trabalhassem em conjunto na busca de uma solução normativa contabilística de elevada qualidade e aplicabilidade universal.

Após a reestruturação do IASC surgiu a *International Accounting Standards Committee Foundation* doravante designada IASCF e o IASB.

Paralelamente, a International Organization of Securities Commissions doravante designada IOSCO e a Securities and Exchange Commission (SEC), enquanto organismos reguladores das comissões de valores mobiliários, exigiram entendimentos e parcerias entre o FASB e o IASB, com o objetivo de estimular um maior compromisso de ambas as partes na elaboração de um conjunto de normas internacionais impondo uma perspetiva de convergência.

Assim em 1995, é estabelecido um acordo entre a IOSCO e o IASC, com o intuito deste último criar um conjunto coerente de normas de contabilidade, na busca de uma qualidade acrescida na informação divulgada por empresas cotadas nos diferentes mercados mundiais.

Em 2000, surge a publicação de um documento, no qual era divulgado que o Presidente da IOSCO recomendava a todos os seus membros que estes permitissem a admissão à cotação e ofertas públicas, das empresas que utilizavam o normativo do IASB nas suas demonstrações financeiras, sugerindo que estas fossem complementadas com informações sob a forma de reconciliações, divulgações e interpretações (IOSCO, 2000a, 2000b).

Também em 2000, a Comissão Europeia anunciou um plano de adoção das IAS (*International Accounting Standards*) até 2005, que visava a “adoção e a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade na Comunidade, com vista a normalizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades” (Regulamento CE nº 1606/2002 - Artigo 1º), concretizando-se, posteriormente em 2002, com aprovação do Regulamento (CE) nº 1606/2002 de 19 de Julho, por parte do Parlamento e Conselho Europeu.

Esta estratégia pretendia garantir a eliminação de incoerências que pudessem persistir entre os normativos vigentes nos diferentes países da União e o normativo internacional (referencial do IASB), assegurando uma maior comparabilidade da informação financeira, permitindo uma maior circulação de capitais e o acesso a novos mercados.

3. Evolução da Normalização Contabilística em Portugal

O processo de normalização contabilística em Portugal apenas teve início em pleno século XX com a aprovação do Código de Contribuição Industrial (CCI), em 1963, assumindo-se como o ponto de partida da normalização contabilística em Portugal.

Com base neste código, a contabilidade passou a constituir a base para o apuramento do lucro real das empresas.

O CCI esteve em vigor até 1988. Desde 1929 até à data da sua criação, a tributação das empresas era realizada sobre os lucros presumidos; com a introdução deste código, a tributação passou a ser efetuada sobre o lucro real, o que reforçou o papel preponderante da Contabilidade.

Em 1974, o primeiro Governo Provisório incluiu no seu *Programa de Política Económica e Social* a “adopção de planos de contas normalizados para as empresas”. A par disto, foi também destacada uma Comissão responsável pelos estudos da normalização contabilística em Portugal, oficializada em 27 de Fevereiro de 1975 e composta por dezasseis membros representativos dos variados interesses estatais.

Ainda nesse ano, é apresentado um documento intitulado *Normalização Contabilística – 1ª Fase*, representativo do princípio do caminho a percorrer até à aprovação final.

No final do ano de 1976 é apresentado ao Governo o *Plano Oficial de Contabilidade para as empresas*, que viria a ser criado, publicado e posto em prática no ano seguinte pelo Decreto-lei nº 47/77 de Fevereiro e que criava simultaneamente a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para o seu acompanhamento e atualização.

No entanto, só em 13 de outubro de 1980, através de uma regulamentação do Ministério das Finanças, com a publicação da Portaria 819/80, ficaram definidas as atribuições, sistema de organização e funcionamento da CNC. Porém só em 1983 é que foi constituída, conforme Aviso de 16 de março, publicado no n.º 75 da II Série do Diário da República de 31 de março de 1983.

Em 1987, foram redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 262/87.

O primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) foi assim publicado em 1977 e aquando da sua publicação foi assumido que a CNC iria funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente a nível administrativo e financeiro, tendo-lhe sido delegados poderes para estabelecer planos de contabilidade e outras normas contabilísticas.

Em 1986 Portugal aderiu à União Europeia e o território passou a estar abrangido pelo disposto nas Diretivas Comunitárias através das quais se pretendia harmonizar a legislação dos diferentes Estados Membros, procurando melhorar a comparabilidade da informação financeira.

Em Portugal coube à CNC transpor para Portugal as Diretivas que tratassem de matérias relacionadas com a contabilidade.

Desta forma a CNC iniciou de imediato os trabalhos preparatórios para a revisão do POC, que foi reformulado em novembro de 1989, de modo a ajustar as suas práticas e teorias à Diretiva nº 78/660/CEE (IV Diretiva). Esta nova versão entrou em vigor a um de janeiro de 1990.

Esta adaptação às normas da IV Diretiva não representou uma grande modificação em relação à versão anterior, a não ser no que se refere à informação que as empresas deviam apresentar no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e quanto à ordenação das contas no balanço.

A CNC decidiu introduzir as alterações mínimas para facilitar tanto o trabalho dos contabilistas como os utilizadores da informação financeira. A prática contabilística das empresas não se viu muito afetada por esta nova versão.

Foi aproveitada a ocasião para introduzir algumas melhorias e clarificações, por exemplo, no que se refere aos títulos das contas. Também se anulou alguma discrepância que existia entre os princípios e procedimentos contabilísticos vigentes em Portugal perante os propostos pelo IASC e pelo FASB, como por exemplo, em relação à contabilização dos ativos em regime de locação financeira.

A revisão do POC de julho de 1991, foi realizada para transpor a VII Diretiva da CE, através da divulgação do Decreto-Lei 238/91, que incidia sobre assuntos como normas de consolidação de contas e as respetivas demonstrações financeiras e para contemplar a utilização nas contas individuais do método da equivalência patrimonial na contabilização dos investimentos em empresas subsidiárias e associadas.

Os títulos dos capítulos do POC, indicando as matérias contabilísticas regulamentadas por aquele diploma, eram os seguintes:

1. Introdução
2. Considerações técnicas
3. Características da informação financeira

4. Princípios contabilísticos
5. Critérios de valorimetria
6. Balanço
7. Demonstração de resultados
8. Notas ao Balanço e à demonstração dos resultados
9. Origem e aplicação de fundos
10. Quadro geral das contas
11. Detalhe dos códigos das contas
12. Notas explicativas sobre o modo de movimentar certas contas
13. Normas de consolidação de contas
14. Modelos das demonstrações financeiras consolidadas.

É interessante notar que todas as versões do POC foram publicadas como um documento anexo a um Decreto-Lei, que foi aprovado pelo Conselho de Ministros, facto que manifesta a importância atribuída a esta norma.

Desde então, foram emitidas pela CNC as Diretrizes Contabilísticas (DC), anteriormente conhecidas, entre 1987 e 1991, como Normas Interpretativas (NI), que representavam os primeiros esforços para adotar as linhas contabilísticas internacionais, prendendo-se com temáticas como o sistema de inventário permanente e as demonstrações de resultados por funções, as demonstrações de fluxos de caixa e as condições de aplicação do justo valor, dando assim resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações económico-financeiras no seio empresarial.

As DC emitidas pela CNC estão representadas no quadro 1.

Quadro1 – Diretrizes Contabilísticas aprovadas pela CNC

DIRETRIZ NÚMERO	DATA DE PUBLICAÇÃO	TÍTULO
1	16/01/1992	Tratamento contabilístico de concentrações de atividades empresariais
2	16/01/1992	Contabilização pelo donatário de ativos transmitidos a título gratuito

3	04/03/1992	Tratamento contabilístico dos contratos de construção
4	04/03/1992	Contabilização de obrigações contratuais de empresas concessionárias
5	04/03/1992	Tratamento contabilístico das receitas e das obrigações inerentes à concessão do jogo do bingo
6	30/03/1993	Eliminação dos resultados não realizados nas transações entre empresas do grupo
7	30/03/1993	Contabilização das despesas de investigação e de desenvolvimento
8	30/03/1993	Clarificação da expressão “regularizações” não frequentes e de grande significado à conta 59 “Resultados transitados”
9	30/03/1993 E com aditamento de 05/04/1994	Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas
10	30/03/1993	Regime transitório da contabilização da locação financeira
11	30/03/1993	IVA Comunitário
12	30/03/1993	Conceito contabilístico de trespassa
13	05/04/1994	O conceito do justo valor
14	05/04/1994	Demonstração dos fluxos de caixa
15	05/05/1995	Remição e amortizações de ações
16	05/05/1995	Reavaliação de ativos imobilizados tangíveis
17	05/08/1997	Contratos de Futuros
18	05/08/1997	Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites
19	23/07/1997	Benefícios de reforma
20	05/08/1997	Demonstração dos resultados por funções
21	07/11/1997	Contabilização dos efeitos da introdução do euro
22	15/05/1998	Transações sujeitas a impostos especiais sobre o consumo
23	15/05/1998	Relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica
24	11/05/2000	Empreendimentos conjuntos
25	11/05/2000	Locações
26	11/05/2000	Rédito
27	27/07/2001	Relato por segmentos
28	10/01/2003	Impostos sobre o rendimento
29	18/04/2005	Matérias ambientais

Na sua elaboração a CNC seguiu de perto as NIC do IASC. Em alguns casos eram mesmo, simplesmente, tradução das normas internacionais.

Paralelamente, a CNC procurou garantir a existência de uma Diretriz Contabilística na qual constasse uma perspectiva concetual acerca da preparação e apresentação das Demonstrações

Financeiras, tendo emitido a DC nº 18 na qual é estabelecida a hierarquia de normas a considerar em Portugal para o uso dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA):

- 1º - Plano Oficial de Contabilidade;
- 2º - Diretrizes Contabilísticas e Interpretações Técnicas;
- 3 – Normas do IASC nas matérias não contempladas nas normas anteriores.

Posteriormente foram emitidas mais onze Diretrizes Contabilísticas sobre temas diversos, até ao ano de 2005, sempre no sentido de colmatar lacunas existentes no POC.

É de ressaltar, no entanto, que relativamente à questão da introdução no normativo contabilístico internacional em Portugal, a ultima Diretriz Contabilística, a relativa a *Matérias Ambientais*, é de facto uma exceção à regra, uma vez que se trata de um entendimento essencialmente de cariz nacional. De uma forma geral, as matérias relacionadas com a temática ambiental, no normativo internacional, encontram-se abordadas não de uma forma sistematizada e agrupada, mas sim, parcelarmente em diversas Normas Internacionais de Contabilidade que versam sobre diversos aspetos e onde a vertente ambiental é assumida de modo secundário.

Relativamente ao setor público da economia surgiu legislação no sentido da normalização contabilística, tendo sido publicado um plano de contas para o setor em 1997, através do Decreto-Lei 232, de três de setembro. No ano seguinte foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), através do Decreto Lei 68/98 de vinte de março, a qual funcionava paralelamente à CNC. As atribuições da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, estão consignadas no Artigo 1º do Decreto Lei nº 68/98: “[...] São atribuições da CNCAP: a) Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública, bem como a sua aplicação setorial; b) Promover os estudos necessários à adoção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e setorial.”

Os planos de contas aprovados pela CNCAP, são publicados no Diário da República, a saber:

- ✚ Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade Social (2002);
- ✚ Plano de Contabilidade do Ministério da Saúde (2000);
- ✚ Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (2000);
- ✚ Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (1999);
- ✚ Plano Oficial de Contabilidade Pública (1997).

No decurso do ano de 2002, tal como já referido, assistiu-se à publicação do regulamento (CE) 1606/2002, que estabelecia a adoção e utilização na CEE das IAS e das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e das notas interpretativas IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*), para as empresas cotadas em bolsa.

Em 2003, em Portugal, a CNC através do Conselho Geral de Comissão de Normalização Contabilística, aprovou em reunião de 15 de janeiro um Projeto de Linhas de Orientação para um novo Modelo de Normalização Contabilística, que visava a “*adoção de um modelo de normalização contabilística em conexão com a legislação contabilística da União Europeia (UE) e com as International Financial Reporting Standards (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) (...) e considerando o objetivo de contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais da Comunidade e, conseqüentemente, para a realização do mercado interno, conjugado com o objetivo de possibilitar que as entidades nacionais possam optar pela solução que mais lhes convier e atendendo, ainda, à prática contabilística nacional e a que o processo de transição entre modelos contabilísticos decorra de forma faseada e se venha a consubstanciar numa natural e desejada evolução (...)*” (CNC, 2003).

O modelo apresentava, um primeiro nível de normalização reportado às entidades que adotam as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) vigentes no espaço comunitário e um segundo nível, de cariz nacional, dirigido às demais entidades. De acordo com o documento emitido pela CNC, a estrutura concetual do segundo nível da normalização seria a mesma do primeiro nível,

“sendo os elementos que constituem esse segundo nível configurados para as necessidades das entidades a que se dirige, de forma a atender à prática contabilística nacional e a assegurar a desejável conexão com o primeiro nível” (CNC, 2003).

Ao definir esses elementos importaria ter em conta o contexto económico nacional, a simplicidade, a economicidade, a flexibilidade, a comparabilidade, a utilidade da informação para o órgão de gestão e outros utentes, a facilidade de reconciliação para fins tributários, e a adaptabilidade ao primeiro nível da normalização.

O documento aprovado pela CNC estabelecia que os elementos que constituíam o segundo nível de normalização contabilística seriam:

- Estrutura concetual;
- Normativos de carácter geral (correspondente ao conjunto de orientações gerais), as normas contabilísticas e de relato financeiro (constituídas por um conjunto de normas que correspondentes à adaptação das normas IFRS às necessidades das entidades com menores exigências de relato, apesar de manterem no essencial as regras de reconhecimento e de mensuração);
- Normas interpretativas (a elaborar sempre que se justificasse o esclarecimento/orientação acerca de outras normas deste segundo nível);
- Modelos de apresentação de demonstrações financeiras para contas individuais e consolidadas (Balanço, Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração dos Resultados por Natureza, Demonstrações dos Fluxos de Caixa e Demonstração das alterações no Capital Próprio, incluindo, ainda o modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e das notas anexas) e o código de contas.

Apesar da proposta da CNC, o Governo entendeu fazer um conjunto diverso de escolhas, no exercício das opções que se encontravam contidas no Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Conjuntamente com a transposição da Diretiva 2003/53/CE

que se efetuou, tal como se referiu anteriormente, através do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, foram exercidas as opções contidas no artigo 5º do Regulamento (CE) 1606/2002.

Assim, a CNC no desenvolvimento do novo modelo de normalização contabilística seguiu as adaptações que decorreram das opções que haviam sido efetuados pelo Governo, através do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de fevereiro. Optou-se por adaptar as normas do IASB à realidade nacional, para serem integrados no normativo nacional. Aquando da adaptação verificou-se a existência de um assinalável conjunto de normas diferentes ou substancialmente diferentes das normas nacionais, pelo que na adaptação das mesmas verificar-se-iam importantes alterações. Por outro lado existiam matérias, em especial relacionada com as divulgações, que estavam omissas nas normas nacionais e passaram a ser merecedoras de cobertura legislativa.

Assim sendo, a adaptação das novas normas levaria a alterações significativas ao nível da informação financeira prestada.

Em 2005 foi aprovado o regulamento 11/2005 de 3 de novembro da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) que obriga as empresas cotadas em bolsa a elaborar contas consolidadas ou individuais de acordo com as NIC.

Em reunião do Conselho Geral de 3 de julho de 2007, a CNC aprovou, uma proposta conducente ao novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

A Introdução do novo referencial contabilístico português previa uma melhoria generalizada da qualidade da informação financeira prestada pelas entidades que tenham de aplicar o SNC, pelo que ficou patente a necessidade de mudança do sistema de normalização que se encontrava em vigor e que tinha como base o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

A versão final do modelo proposto pela CNC, contempla um sistema contendo quatro conjuntos de Normas:

- ✓ As que decorrem das IAS/IFRS, aplicáveis em Portugal, diretamente por força do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, ou por aplicação de algumas das disposições constantes do diploma que aprovou o novo SNC;
- ✓ As que decorrem do modelo geral desse novo SNC;
- ✓ As que integram o modelo para pequenas entidades, também do novo SNC;
- ✓ As que integram o modelo de normalização contabilística para microentidades – NC-ME.

Os três últimos conjuntos de normas correspondem ao sistema nacional, embora fortemente inspirado nas IAS/IFRS. O SNC, tal como anteriormente referido, não trata da adoção das IAS/IFRS, mas sim da sua adaptação à realidade nacional e dando satisfação às obrigações nacionais decorrentes do cumprimento das Diretivas Comunitárias.

Em 2009, o SNC é aprovado em Conselho de Ministros e publicado em Diário da República pelo Decreto-Lei nº 158/2009, com entrada em vigor para os períodos que se iniciassem em ou após 1 de janeiro de 2010.

O POC, pese embora tenha sofrido diversas alterações para acolher instrumentos jurídicos comunitários, contava já com mais de trinta anos e apresentava bastantes lacunas perante as crescentes necessidades de informação e de relato financeiro.

O SNC visava dar respostas às referidas necessidades, nomeadamente em matéria de relato e de revisão técnica de aspetos concetuais, no contexto da globalização das economias, onde vinham proliferando as fusões e aquisições, o desenvolvimento e liberalização de espaços económicos e a regionalização e globalização dos mercados financeiros e das bolsas de valores.

Tratava-se, portanto, de um modelo de normalização contabilística que permitia a intercomunicabilidade com as normas internacionais de contabilidade, possibilitando a comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas portuguesas face às empresas de outros países que já tivessem adotado as IAS.

Incluía, na sua primeira versão, um modelo simplificado para as pequenas entidades no pressuposto que as suas atividades e exigências de informação financeira fossem de menor complexidade. Paralelamente foi criada uma norma para as microentidades, caracterizada por uma maior simplicidade, essencialmente em termos de reconhecimento, de mensuração e de exigências na apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras dessas entidades.

Com a entrada em vigor do SNC, Portugal aproximou-se do processo de harmonização levado a cabo pela União Europeia. O modelo pretendia satisfazer o princípio da proporcionalidade e garantir modernização e transparência, bem como contribuir para uma melhoria da informação prestada pelas entidades sujeitas ao mesmo.

O sistema nacional adaptou o normativo internacional à realidade, pelo que o referencial contabilístico português aplicável ao setor empresarial não financeiro encontrava-se, à data, composto por quatro conjuntos de normas, podendo ser aplicadas as IAS/IFRS, adaptadas pela UE, de acordo com as seguintes situações:

❖ **Por Obrigação:**

- Às contas consolidadas dos grupos de sociedades cujos valores mobiliários fossem admitidos a negociações em mercado regulamentado desde 1 de janeiro de 2005, segundo (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;
- Às contas individuais de entidades cotadas que não fossem grupos de sociedades por força do Regulamento da CMVM.

❖ **Por opção:**

- Às contas consolidadas de grupos de sociedades cujos valores mobiliários não estivessem admitidos à negociação em mercado regulamentado;

- Às contas individuais de entidades incluídas no perímetro de consolidação das entidades que apresentassem contas consolidadas.

Através do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, foi aprovado o referido regime contabilístico aplicado às microentidades.

Estas entidades eram representativas da grande maioria do tecido empresarial nacional, sendo esse universo abrangido por um sistema contabilístico autónomo relativamente ao SNC, mas nele objetivamente inspirado. De notar que esse diploma, aprovou, também, o Regime de Normalização Contabilística para as Entidades do Sector Não Lucrativo (ESNL).

Deste modo, Portugal passou a dispor de normativos contabilísticos distintos:

- para as entidades cujos valores mobiliários estivessem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro da UE, sendo aplicável o normativo contabilístico do IASB adotado na UE, por força do Regulamento n.º 1606/2002;

- para as restantes entidades (exceto do sector da banca e seguros) era aplicável o SNC composto pelas NCRF e respetivas interpretações, se bem que as entidades de menor dimensão pudessem adotar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) compreendida no SNC;

- ainda no âmbito do SNC é criado um regime de normalização para as ESNL;

- para as empresas de reduzida dimensão é permitida opção, cumpridos determinados requisitos, pela NCM, que opera de forma autónoma, mas com base em conceitos e procedimentos do SNC.

Posteriormente, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de vinte e nove de junho, a CNC recebeu as atribuições e competências de normalização para o setor público, com a consequente extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública; este diploma procedeu à revisão da estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

O regime jurídico da organização e funcionamento da CNC, foi também alterado e atualmente a missão da CNC passa por emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que sejam obrigadas a aplicar o SNC, bem como promover as ações necessárias para que tais normas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.

Após a introdução do SNC, essencialmente por força da lei, encontravam-se em Portugal dez diferentes níveis de normalização contabilística: o nível das entidades com títulos admitidos à cotação; o das entidades que aplicam o conjunto das vinte e oito NCRF; o das entidades que aplicam a NCRF-PE; o das microentidades; o das ESNL e o das entidades do setor público, que de forma geral, pode ainda ser desdobrado em cinco diferentes níveis correspondentes ao POCP e aos planos setoriais (Barroso *et al.*, 2015).

Dado que coexistiam em paralelo sistemas baseados em princípios no setor privado e sistemas baseados em regras no setor público previa-se e continua a prever-se a alteração desta situação, sendo preconizada pela CNC a convergência das normas deste setor com as IFRS do IASB, configurando-se no setor público um sistema orientado para a contabilidade empresarial, com base no acréscimo (CNCP, 2013).

Atualmente, prevê-se a existência de um regime geral e de um regime simplificado, também para o setor público (CNCP, 2013), com o que os níveis de normalização passarão a ser sete.

A proliferação de diversos níveis de normalização em Portugal parece enquadrar-se na noção de adaptação da harmonização à situação específica ao nível local (Lehman, 2005), através de prerrogativas do poder político, no sentido das instituições locais/nacionais não perderem a autodeterminação em relação à forma como as entidades funcionam e se devem relacionar- com o governo (Saraiva *et al.*, 2015).

Esta autodeterminação no campo da normalização Contabilística parece ter vindo a ser reforçada, quer pelas novas Diretivas Europeias, respeitantes a esta área, quer pela transição da Diretiva 2013/34/EU, transposta para a legislação nacional em junho de 2015.

Relativamente à transposição desta Diretiva, e tendo em conta que as PME representam a grande parte das empresas constituídas na UE, verifica-se que em Portugal isso é ainda mais representativo. Isto implica que no quadro normativo contabilístico anterior (SNC I) uma pequena empresa era aquela que apresentava um volume de negócios inferior a três milhões de euros. Com a atual Diretiva, este valor aumenta para oito milhões, no quadro do SNC II.

Esta questão trouxe como consequência um impacto significativo na estrutura de relato de todas as pequenas e microentidades, que em Portugal representam a generalidade das entidades constituídas.

Segundo Saraiva *et al.* (2015), a Comissão de Normalização Contabilística (CNC, 2012), a respeito da nova Diretiva transposta em 2015, demonstrava no passado preocupação sobre as possíveis consequências que pudessem vir a surgir nomeadamente com as resultantes “do aumento considerável dos encargos administrativos para mais de 98% das empresas portuguesas, em vez da redução que esta revisão da Diretiva visa introduzir; dos encargos de ajustamento da administração pública; da quebra de eficácia e de agilização derivadas de um período de adaptação a uma nova situação e à perda de qualidade da informação financeira em diversos setores de atividade”.

No entanto, a solução final, ao nível da transposição, acabou também por acomodar diversas situações que a própria CNC havia já preconizado e que, estando implícitas no SNC I, passaram a integrar explicitamente o SNC II.

4. Conclusão

A globalização económica e financeira intensificou a necessidade de se desenvolver um normativo contabilístico internacional que trouxesse uma maior comparabilidade, relevância e compreensibilidade à informação financeira dos diferentes países. Esta necessidade foi sentida por todos os agentes, fossem estes países, empresas, investidores, contabilistas, analistas ou público em geral.

Nesse sentido, a nível nacional, a CNC implementou um conjunto de Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, de forma a aproximar a realidade portuguesa à internacional, e assim, contribuir para a tão desejada harmonização contabilística.

As fases do processo contabilístico nomeadamente o reconhecimento, a mensuração e divulgação dos elementos contabilísticos sofreram alterações significativas com a aplicação do novo normativo.

A mensuração e divulgação são as fases que mais se destacam e diferenciam do anterior normativo, uma vez que as NCRF são mais exigentes ao nível da informação que se deve divulgar ao mercado, exigindo um número elevado de Notas às Demonstrações Financeiras das entidades. No caso da mensuração, diversas normas requerem a utilização do justo valor nos ativos, contrapondo o método do custo utilizado pelo POC.

As entidades reguladoras, a nível nacional, parecem pretender acomodar a questão da harmonização internacional, criando, no entanto, situações de normalização mais específica e ajustadas à realidade nacional.

Os graves problemas com que a economia portuguesa se tem deparado, nos últimos anos, fizeram com que as microempresas tenham sido mais protegidas em termos de políticas públicas – no sentido de agilizar os procedimentos e o nível de exigência ao nível do relato nestas entidades, por forma a desenvolver ou não penalizar mais a economia.

Portugal, no que concerne quer à contabilidade das entidades do setor privado, quer à contabilidade do setor público, tem acompanhado o percurso seguido pela maior parte dos

países, caminhando para a harmonização internacional, pela via da iniciativa legislativa e com forte influência política.

BIBLIOGRAFIA

Ashbaugh H., Pincus M. (2001), “Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings”, *Journal of Accounting Research*, 39, pp.417-434.

Barroso, H., Gaspar, M. & Sousa, V. (2015), “As Raízes do processo formal de Harmonização Contabilística, a sua evolução e influência em Portugal”, *DE COMPUTIS - Revista Española de Historia de la Contabilidad - Spanish Journal of Accounting History*, No. 22, Junio, pp. 172-204.

Callao, S. y Jarne, J. (1995), “La información financiera en el contexto internacional: análisis descriptivo”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(85), pp.937-969.

Choi, Frost & Meek (1999), *International Accounting*, New Jersey: Prentice Hall Ed.

Costa, Carlos B. da & ALVES, Gabriel C. (1999), *Contabilidade Financeira*, Vislis Editores, Lisboa

Galai & Copeland (1983), “Information Effects on the Bid-Ask Spread”, *The journal of Finance*, Vol. XXXVIII, Nº 5, pp.1457-1469.

IOSCO (2000a). IASC *Standards: assessment report* (May). Recuperado de <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD109.pdf>

Karapınar, A; Zaif Ayıkoğlu, F.; Bayırlı, R. (2008). *Convergence And Harmonization With International Financial Reporting Standards: A Perspective Of Turkey*, Available at: <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/465/22.pdf> 22.09.2014

Kyle, A. (1985), “Continuous Auctions and Insider Trading”, *Econometrica*, 53, 1315-1335. <https://doi.org/10.2307/1913210>.

Lawrence (1996), *Interactional Accounting*, Londres: International Thompson.

Lehman, G. (2005), “A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world”, *Critical Perspectives on Accounting* 16, pp.975–992.

Nobes (1992), *International Classification of Financial Reporting*, London: Routledge.

Nobes & Parker (1998), *Issues in Multinational Accounting*, Oxford: Ed. Philip Allan Publisher.

WEBGRAFIA

APOTEC - A Normalização Contabilística em Portugal (2007)

Disponível em: <http://www.apotec.pt/jornadas-e-congressos/a-normalizaçao-contabilistica-em-portugal>

Bandeira, Reis (2012). Contabilidade Internacional.

Disponível em: <http://www.iscap.ipp.pt>

CNC (2003) – Projeto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística

Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/Documentos/NCN_LO_CE_AprovadoCG.pdf

CNCP – Comité de Normalização Contabilística Público (2013), Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC – AP) – Documento Preliminar

Dísponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf

Diretiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho

Disponível em : http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Directivas_UE/Directiva_2013_34_UE_26_Junho.pdf

Diretiva 2003/53/CE do Parlamento Europeu e do Conselho

Disponível em : http://www.cnc.min-financas.pt/Directivas_UE/Directiva200353CE18Junho

IOSCO (2000b), PRESS RELEASE - IASC Standards - Sydney, Australia – 17 May, 2000

Disponível em: <http://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS26.pdf>

Saraiva, Alves & Gabriel (2015). Normalização Contabilística em Portugal: a sua evolução e situação atual.

Disponível em: <http://www.occ.pt/news/trabalhoscongvo/pdf/32.pdf>

Saraiva & Carqueja (2016). “A Organização das Nações Unidas e o Processo de Harmonização Contabilística”. Actas del XVII Encuentro AECA, Bragança, Obra digital - ISBN: 978-84-16286-26-3, Area E – Historia de Contabilidad

Disponível em: <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/10e.pdf>

Freitas, Guilhermina (S.d.), *SNC – Estrutura Conceptual*, Material de apoio a ação de formação da OTOC.

Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20EstruturaConceptualDIS1409.pdf>

Legislação

Aviso de 16 de março, publicado no n.º 75 da II Série do Diário da República de 31 de março de 1983.

Aviso n.º 15652/2009, de 7 de Setembro.

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro.

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março.

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro.

Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho

Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho.

Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro.

Portaria 819/80, de 13 de outubro.

Portaria 262/87, de 3 de abril.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julho.

Regulamento 1725/2003, de 21 de setembro.

Regulamento da CMVM n.º 11/2005 - Âmbito das Normas Internacionais de Contabilidade, de 3 de novembro.