

A ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL

Lima Santos, Luís

Escola Superior de Tecnologia do Mar - Instituto Politécnico de Leiria



Peniche, PORTUGAL

e-mail: lsantos@estm.iplei.pt telefone: 351-93-4294090

área temática: normalização contabilística

Palavras-chave: estrutura conceptual, normalização, sectorial.

0. Resumo

No presente trabalho, resultado da investigação posterior à comunicação apresentada na *Thirteenth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues* em Outubro de 2001, o autor pretende apresentar o ponto da situação relativamente ao processo de normalização contabilística sectorial em Portugal.

Começa por abordar as primeiras tentativas de normalização e, de seguida, expõe as duas versões do plano oficial de contabilidade; é o que precede a exposição acerca do processo de normalização contabilística sectorial, na qual é explicado o trabalho dos cinco principais organismos envolvidos: o BP, a CNC, a CNC da Administração Pública, a CMVM e o ISP.

Apresenta a perspectiva de normalização contabilística em função das *IAS* e esboça uma estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal, na qual aponta os utilizadores da informação contabilística, os objectivos da informação contabilística, as características da informação contabilística, os princípios contabilísticos, os elementos das demonstrações contabilísticas, o reconhecimento dos elementos das demonstrações contabilísticas, a valorimetria dos elementos das demonstrações contabilísticas e os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Apresenta conclusões de entre as quais destaca o facto de termos conceptuais, não bastar saber preparar a informação contabilística; o desafio maior, consiste na identificação do tipo de informação a preparar, em função dos utilizadores e das suas necessidades (tarefa das organizações de profissionais de contabilidade e dos investigadores); esta interpretação justifica a divergência entre a imagem adequada e a “imagem fiel e verdadeira”.

1. Introdução

O objectivo deste trabalho é analisar os aspectos mais relevantes no processo de normalização contabilística em Portugal, dando ênfase às primeiras tentativas de normalização, às duas versões do plano oficial de contabilidade, aos planos de contas sectoriais e ao trabalho da Comissão de Normalização Contabilística em função do *IASB*; e um trabalho subordinado à “normalização contabilística” e à “informação contabilística” pareceu ter sentido porque o processo de normalização contabilística dá abrigo a extractos de diversas estruturas conceptuais, o que deixa antever alterações no tipo de informação a preparar e, por outro lado, na forma¹ de informar.

Tratando-se de um estudo de análise crítica, o método utilizado para a preparação do mesmo foi a leitura de bibliografia especializada e dos diplomas legais que dão corpo ao processo de normalização contabilística em Portugal; pela actualidade que revelam, os artigos foram eleitos como fonte de informação privilegiada.

2. O processo de normalização contabilística em Portugal

Apesar de em Portugal se seguir o veio normalizador do *IASB*, julgamos importante destacar que o processo de normalização contabilística está relacionado com a diminuta actividade de investigação científica e a aprovação de diversos planos de contas sectoriais desde 1988, justificando o facto de, quer o ensino da contabilidade ao nível superior, quer o processo de normalização contabilística, se terem iniciado há pouco mais de vinte anos².

É esta linha de orientação que guia o desenvolvimento deste trabalho e que dividimos em cinco partes: a primeira, onde se procura um enquadramento normativo anterior ao plano oficial de contabilidade de 1977; a segunda e a terceira, onde são apresentados os principais aspectos normalizadores dos dois planos oficiais de contabilidade não sectoriais, considerados autênticos esteios da normalização contabilística em Portugal; a quarta, mais abrangente, relacionada com as características sectoriais que o processo de normalização abarca; e a quinta e última, onde se tenta delimitar o trabalho produzido pela CNC em função do quadro normativo promovido pelo *IASB*.

Como conclusão, é feita uma tentativa de estabelecer os traços gerais da actual estrutura conceptual da contabilidade, em Portugal.

¹ Forma electrónica, isto é, desmaterializada.

² Sobre este assunto, ver Ferreira (1984) e Costa (1995).

2.1. As primeiras tentativas de normalização

A normalização contabilística, em Portugal, teve no Estado o principal agente impulsionador; a corroborar esta ideia, Costa (1995; 247) refere-se à aprovação³ do Código da Contribuição Industrial (CCI), em 1963, e à conseqüente tributação do lucro real das empresas como a primeira tentativa de normalização. A tributação do lucro real obrigou a estabelecer no CCI determinadas regras contabilísticas e de escrituração, inclusive que a conta de resultados fosse «elaborada em obediência a sãos princípios de contabilidade», homologando o Estado, com este modo de actuação vários outros diplomas avulsos até à aprovação do plano oficial de contabilidade, em 1977.

O facto das orientações políticas não permitirem a criação de associações de profissionais (Costa; 1995; 248) atrasou o estudo e desenvolvimento desta área do conhecimento; não obstante, podem ser identificadas quatro tentativas de normalização até à criação da CNC em 1977: duas, provenientes de profissionais da área da contabilidade, sempre com a aceitação dos respectivos sindicatos representativos; uma, oriunda de uma sociedade de profissionais de contabilidade, com índole cultural e científica; e uma outra, da responsabilidade de um organismo oficial pertencente ao Ministério das Finanças, com propensão para a tributação. Podemos resumir aquelas tentativas de normalização, no quadro que apresentamos de seguida.

Quadro 1 – Tentativas de normalização contabilística até 1977

ano	título	Entidade
1965	Plano Geral de Contabilidade - projecto (PGCP) Contribuição para o plano contabilístico português	Centro de Estudos de Organização de Escritórios do SNEEDL ⁴
1970	Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa (PCNE)	Grupo de trabalho “Técnica Contábil-Economia de Empresa” da Comissão Directiva da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do SNPEDL ⁵
1973	Anteprojecto do Plano Geral de Contabilidade (APGC)	Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, do Ministério das Finanças
1974	Plano Português de Contabilidade (PPC)	Sociedade Portuguesa de Contabilidade

Todos estes trabalhos apresentam características muito específicas; no entanto, o facto mais curioso é que em todos os casos são sugeridas dez classes de contas (Costa; 1995; 248), nem sempre com conteúdo e significado homogéneos.

³ Pelo Decreto-Lei n.º 45.103, de 1 de Julho de 1963.

⁴ Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa.

⁵ Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa.

Quadro 2 – Classes de contas dos planos contabilísticos propostos

classe	PGCP	PCNE	APGC	PPC
0	Capitais próprios	Orçamento	Contas de ordem	Contas extrapatrimoniais e de ligação
1	Imobilizações	Situação líquida e provisões afectas	Capital próprio	Activo financeiro
2	Existências	Imobilizado	Imobilizações	Existências
3	Mobilizado	Existências	Remanescentes	Imobilizações
4	Financeiro	Terceiros	Terceiros	Passivo
5	Encargos normais de exploração	Disponível	Disponibilidades	Regularizações
6	Receitas normais de exploração	Encargos e custos globais	Custos por natureza	Situação líquida
7	Condicionado	Receitas e proveitos globais	Proveitos por natureza	Custos por natureza
8	Encargos especiais de exploração	Contas extra-patrimoniais	Resultados	Análise de custos
9	Contas de laboração	Custos da produção	Contas analíticas de exploração	Proveitos

Após a revolução do 25 de Abril, mais concretamente em Novembro de 1974, o Secretário de Estado do Orçamento, do Ministério das Finanças, constituiu uma “Comissão” para o estudo da normalização contabilística das empresas que, em 27 de Fevereiro de 1975, foi oficializada⁶ e que, em defesa da comparabilidade e da consistência, constituirá o embrião da actual CNC.

Para divulgar a primeira fase dos trabalhos da CNC, aquela Comissão fez publicar, em Agosto de 1975, um trabalho designado “Normalização Contabilística - 1.ª Fase” que, tendo como base diversos trabalhos internacionais⁷ e os planos de contas francês, espanhol e belga, constitui a génese do primeiro plano oficial de contabilidade em Portugal; nesse documento eram evidentes algumas preocupações relativas à normalização contabilística, dadas as características e conteúdo⁸ do mesmo: o relatório da comissão; o balanço analítico uniforme e sintético; as notas, gerais e específicas, sobre o balanço; a demonstração de resultados do exercício uniforme (por natureza); as notas, gerais e específicas, sobre a demonstração de resultados; o anexo ao balanço e demonstração

⁶ Por Despacho do Secretário de Estado do Orçamento, publicado no Diário do Governo n.º 65, II série, de 18 de Março de 1975.

⁷ Realizados, por exemplo, pela Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers, actual Fédération des Experts Comptables Européennes (FEE). Sobre este assunto, ver Ferreira (1997; 173).

⁸ Ver capítulo “1 - Introdução” do POC de 1977.

de resultados; o código de contas e lista de contas de utilização no razão geral; lista de contas dos componentes do rédito; e mapa de origem e aplicação de fundos, com variação dos elementos dos fundos circulantes.

Até à aprovação do primeiro POC, a Comissão manteve a sua actividade, que se concretizou na elaboração de novos elementos normativos, que culminariam na publicação do plano oficial de contabilidade de 1977: a demonstração de resultados (por funções), com cinco mapas auxiliares e interligados; a lista integral de contas respeitantes à contabilidade financeira; e definições e anotações sobre a maior parte das contas, as relações entre estas e as ligações das mesmas com os balanços e as demonstrações de resultados.

A harmonização final daqueles elementos, devidamente revistos, após recolha de críticas e sugestões, permitiu a publicação do plano oficial de contabilidade de 1977.

2.2. O plano oficial de contabilidade, versão de 1977

Em 7 de Fevereiro de 1977, pelo Decreto-Lei n.º 47/77 é aprovado o primeiro plano oficial de contabilidade, adiante designado abreviadamente por POC de 1977, e institucionalizada a já referida “Comissão” que passou a designar-se “Comissão de Normalização Contabilística”. Os principais aspectos normalizadores do POC de 1977, que serviam apenas as contas individuais das empresas, eram os seguintes: o quadro e códigos das contas, com notas explicativas sobre o conteúdo e movimentação das mesmas; as demonstrações contabilísticas, com considerações técnicas; os princípios contabilísticos adoptados⁹; e os critérios e métodos de valorimetria¹⁰.

Na demonstração contabilística do balanço os elementos patrimoniais eram apresentados e seriados da seguinte forma: por ordem decrescente de liquidez, os elementos patrimoniais activos; por ordem decrescente de exigibilidade, os elementos patrimoniais passivos; e por ordem de constituição dos capitais próprios, os elementos da então designada “situação líquida”. O POC de 1977 apresentava, tal como os trabalhos precedentes, dez classes de contas: 0 – Livre; 1 – Meios monetários; 2 – Terceiros e antecipações; 3 – Existências; 4 – Imobilizações; 5 – Capital, reservas e resultados transitados; 6 – Custos por natureza; 7 – Proveitos por natureza; 8 – Resultados; e 9 – Contabilidade de custos.

⁹ Princípios: da continuidade da empresa, da consistência dos exercícios, da efectivação das operações, do custo histórico, da recuperação do custo das existências e do conservantismo.

¹⁰ Relacionados com disponibilidades, créditos e débitos, existências, imobilizações financeiras, imobilizações corpóreas e imobilizações incorpóreas.

Vigou até 31 de Dezembro de 1989, portanto, treze anos, durante os quais sofreu várias alterações¹¹; nesse intervalo de tempo a CNC publicou as primeiras normas interpretativas.

2.3. O plano oficial de contabilidade, versão de 1989

A adesão de Portugal à União Europeia¹², em 1 de Janeiro de 1986, obrigou a sucessivos ajustamentos em matérias contabilísticas, no sentido de adoptar a principal normalização da UE para as contas individuais e para as contas consolidadas: a 4.ª Directiva¹³ e 7.ª Directiva¹⁴. Consequência do trabalho desenvolvido pela CNC, em 21 de Novembro de 1989, pelo Decreto-Lei n.º 410/89, é aprovado o actual Plano Oficial de Contabilidade, adiante designado abreviadamente por POC de 1989, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1990. A alteração de maior importância foi a promovida pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, relativa à apresentação das contas consolidadas.

Os principais aspectos normalizadores do POC de 1989, que serviam as contas individuais e consolidadas das empresas, eram os seguintes: o quadro e códigos das contas, com notas explicativas sobre o conteúdo e movimentação das mesmas; as demonstrações contabilísticas, com considerações técnicas e características qualitativas; os princípios contabilísticos¹⁵; os critérios de valorimetria¹⁶; e as normas de consolidação de contas, onde se incluem as regras gerais, o tratamento de ligações entre empresas e os métodos de consolidação.

Como já referimos, em Portugal, o processo de normalização levado a efeito por um dos organismos a quem está atribuída essa função, a CNC, acompanha de perto o que, a nível internacional, o *IASB* tem vindo a publicar. É razão suficiente para que os capítulos do POC de 1989 relativos às características da informação financeira, aos princípios contabilísticos e aos critérios de valorimetria, tornem este documento de normalização muito próximo do preconizado pelo *IASB*. Apesar das alterações introduzidas às demonstrações contabilísticas, essencialmente ao balanço e à demonstração dos resultados, o POC de 1989 continua a apresentar dez classes de contas: 0 – Livre; 1 – Disponibilidades (inclui aplicações de tesouraria); 2 – Terceiros (inclui acréscimos e diferimentos); 3 – Existências (inclui compras); 4 – Imobilizações (inclui investimentos financeiros); 5 – Capital,

¹¹ Impostas por diplomas legais.

¹² Na altura designada de Comunidade Económica Europeia.

¹³ Aprovada pela directiva 78/660/CEE e alterada pela directiva 90/604/CEE.

¹⁴ Aprovada pela directiva 83/349/CEE e alterada pela directiva 90/605/CEE.

¹⁵ Princípios: da continuidade, da consistência, da especialização (ou acréscimo), do custo histórico, da prudência, da substância sobre a forma e da materialidade.

¹⁶ Relacionados com disponibilidades, dívidas de e a terceiros, existências e imobilizações.

reservas e resultados transitados; 6 – Custos e perdas; 7 – Proveitos e ganhos; 8 – Resultados; e 9 – Contabilidade de custos.

Actualmente, em Portugal, a contabilidade sofre, ainda, grande influência das normas fiscais; existindo trabalhos recentes¹⁷ que atribuem ao POC de 1989, ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a outras leis fiscais, às directivas da UE e às normas internacionais de contabilidade do *IASB* a maior responsabilidade na regulamentação da contabilidade em Portugal. É o POC de 1989 que vigora actualmente; entretanto, o trabalho de normalização da CNC deixa antever uma menor utilização deste documento (considerado autêntico esteio da normalização contabilística em Portugal) para determinados tipos de operações, uma vez que a adesão de Portugal à UE obrigou a sucessivos ajustamentos em matérias contabilísticas e a experiência demonstrou que os aqueles ajustamentos se manifestaram insuficientes perante as constantes alterações de necessidades dos utilizadores da informação contabilística. A saída da CNC parece convergir para a produção de normas em conformidade com o quadro normativo do *IASB*.

2.4. A normalização contabilística sectorial

O decurso da investigação revelou diversas autorizações para normalizar, no entanto, a realidade mostra que os organismos normalizadores da contabilidade em Portugal se restringem a cinco: o Banco de Portugal; a Comissão de Normalização Contabilística; a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública; a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários; e o Instituto de Seguros de Portugal. Por uma questão de método iremos indicar, para cada um daqueles organismos, a procedência legal das atribuições de normalização contabilística e os diplomas legais que aprovam os planos de contas sob sua tutela.

2.4.1. Banco de Portugal

As atribuições do Banco de Portugal, relativas à normalização contabilística, estão consignadas no Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 91/90: «Sem prejuízo das atribuições da Comissão de Normalização Contabilística, compete ao Banco de Portugal estabelecer as normas de contabilidade aplicáveis às instituições sujeitas à sua supervisão, bem como definir os elementos que as mesmas instituições lhe devem remeter e os que obrigatoriamente devem publicar.»

¹⁷ Um exemplo é o excelente trabalho de Ferreira e Regojo (1996a; 119).

Os planos de contas aprovados por Instruções do Banco de Portugal são publicados no supra citado Boletim de Normas do Banco de Portugal (BNBP) e, actualmente, podemos considerar que vigoram cinco planos de contas sectoriais: o Plano de Contas adaptado às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (1996); o Plano de Contas adaptado às Sociedades Administradoras de Compras em Grupo (1996); o Plano de Contas adaptado aos Fundos de Investimento de Reestruturação e Internacionalização Empresarial (1996); o Plano de Contas adaptado aos Fundos de Investimento de Capital de Risco (1996); e o Plano de Contas para o Sector Bancário (1996).

2.4.2. Comissão de Normalização Contabilística

As atribuições da Comissão de Normalização Contabilística, relativas à normalização contabilística, estão consignadas no Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 367/99: «São atribuições da CNC: [...] b) Apresentar propostas de alteração do Plano Oficial de Contabilidade; [...] f) Dar parecer sobre projectos de planos sectoriais elaborados por outras entidades; [...] i) Cooperar na área da normalização contabilística com outras entidades nacionais que detenham atribuições nesse âmbito.»

Os planos de contas aprovados pela Comissão de Normalização Contabilística são publicados no Diário da República e, actualmente, podemos considerar que existem quatro¹⁸ planos de contas sectoriais e o plano oficial de contabilidade, alguns com diversas alterações aprovadas: o Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (1998); o Plano de Contas das Associações Mutualistas (1995); o Plano de Contas dos Serviços Municipalizados e Federações de Municípios (1993); o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (1989); e o Plano Oficial de Contabilidade (1989).

2.4.3. Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

As atribuições da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, relativas à normalização contabilística, estão consignadas no Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 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 sectorial; b) Promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial.»

¹⁸ Serão cinco, se admitirmos como procedentes da CNC, a Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas e os respectivos diplomas legais.

Os planos de contas aprovados pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, são publicados no Diário da República e, actualmente, podemos considerar que existem cinco planos de contas sectoriais: o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (2002); o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (2000); o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (2000); o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (1999); e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (1997).

2.4.4. Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

As atribuições da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, relativas à normalização contabilística, estão consignadas de forma específica no Artigo 35.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 276/94 e no Artigo 38.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 294/95, respectivamente, para a contabilidade dos fundos de investimento mobiliários e para a contabilidade dos fundos de investimento imobiliários. De forma geral, aquelas atribuições estão consignadas no Artigo 11.º n.º 1 do Código dos Valores Mobiliários: «Ouvida a Comissão de Normalização Contabilística [...] a CMVM pode [...] definir regras [...] sobre o conteúdo, a organização e apresentação da informação económica, financeira e estatística utilizada em documentos de prestação de contas [...]»

Os planos de contas aprovados pela Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários, são publicados no Diário da República e, actualmente, vigoram três¹⁹ planos de contas²⁰ sectoriais, com diversas alterações aprovadas: a Contabilidade dos Fundos de Investimento Mobiliário (2000); A Contabilidade dos Fundos de Titularização de Créditos (2002) e a Contabilidade dos Fundos de Investimento Imobiliário (2002).

2.4.5. Instituto de Seguros de Portugal

As atribuições do Instituto de Seguros de Portugal, relativas à normalização contabilística, estão consignadas no Artigo 198.º, do Decreto-Lei n.º 102/94: «Compete ao Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo das atribuições da Comissão de Normalização Contabilística, estabelecer as regras de contabilidade aplicáveis às empresas de seguros sujeitas à sua supervisão, bem como definir os elementos que as referidas empresas lhe devem remeter e os que devem obrigatoriamente publicar.»

¹⁹ Não considerando o Regulamento n.º 93/11, de 17 de Dezembro, relativo à demonstração de fluxos de caixa.
²⁰ Regimes de contabilidade.

Os planos de contas aprovados por Normas do Instituto de Seguros de Portugal são publicados no Diário da República e, actualmente, vigora apenas um plano de contas sectorial: Plano de Contas para as Empresas de Seguros (1994).

2.5. A normalização contabilística em função das IAS

Alguns autores²¹ admitem que o *IASB* ganhará a hegemonia da harmonização contabilística internacional, ainda que com forte influência do *FASB* que emitiu já cerca de 135 normas contra as 39 normas do *IASB*; parece, pois, relevante questionar a importância das normas para um país como Portugal que constitui uma pequena economia aberta que integra o primeiro conjunto de países que adoptam a moeda única europeia, o euro.

Notável é o desempenho da CNC em prol do desenvolvimento da contabilidade em Portugal porque, sendo um organismo de normalização contabilística com representações do mundo profissional, académico e empresarial, permite uma aproximação ao processo de harmonização levado a efeito pelos organismos emissores de normas internacionais de contabilidade, nomeadamente a *IFAC* e o *IASB*; é, aliás, a própria CNC que se refere às *IAS* na hierarquia que estabeleceu para a aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites²².

Como já referimos, a CNC foi criada aquando da publicação do Plano Oficial de Contabilidade de 1977²³ incumbindo-lhe «(...) assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional»; mais tarde, viria a ocorrer a regulamentação legal das suas atribuições, organização e funcionamento, num processo legislativo de revogação expressa e sucessiva por força de diversos diplomas legais; é através do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, que se estabelecem²⁴ alterações de nomeada na CNC, no sentido de acompanhar, conforme refere o seu preâmbulo, o «(...) crescente desenvolvimento dos mercados de capitais e a rápida produção de normas contabilísticas mundiais harmonizadas (...)». São, então, definidas a natureza e os objectivos deste organismo, bem como as suas atribuições; a estrutura e as competências dos órgãos integrantes mantêm-se no seu essencial mas, a principal alteração consta da alínea c) do Artigo 2.º que atribui à CNC a competência para «emitir directrizes contabilísticas, de efeito obrigatório,

²¹ Fernandes (1998; p. 5).

²² Na directriz contabilística n.º 18 "Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites".

²³ Concretamente, pelo Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro (no mesmo sentido, veja-se o ponto «I – Introdução» deste diploma legal.

²⁴ E revoga o n.º 2 e n.º 3 do Artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (diploma que aprova o plano oficial de contabilidade), cujos textos referiam-se, respectivamente, à manutenção da Comissão de Normalização Contabilística e às entidades que a iriam integrar.

A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal

sujeitando-as a homologação do Ministro das Finanças»; relativamente às directrizes contabilísticas até então aprovadas, o n.º 1 do Artigo 17.º entende-as na alínea c) do Artigo 2.º, passando as mesmas a ser também consideradas de efeito obrigatório. Por outro lado são competências da CNC a promoção de estudos necessários à adopção de conceitos, princípios e procedimentos contabilísticos que devam considerar-se de aceitação geral, apresentar propostas de alteração ao POC, emitir interpretações técnicas do POC e das directrizes contabilísticas e a participação nas discussões internacionais em que sejam tratados assuntos relacionados com a normalização contabilística.

Uma breve indagação do trabalho desenvolvido em Portugal, pela CNC, comparativamente ao trabalho apresentado pelo *IASB* permite-nos apresentar um quadro em que se estabelecem relações entre as normas da CNC²⁵ e as *IAS* que podem ser consultadas no *site da internet do IASB*²⁶; este quadro pretende evidenciar as influências dos temas daquelas normas internacionais nos textos vertidos nas normas interpretativas e nas directrizes contabilísticas da CNC.

Quadro 3 – Relações entre as normas da CNC e as *IAS*

NI	IAS	tema
1	-	Equipamento transmitido a título gratuito.
2	-	Obrigações contratuais das empresas concessionárias de zonas de jogo.
3	-	Contrapartidas derivadas da concessão do jogo do bingo.
4	-	Direito real de habitação "time-share".
5	-	Benefícios financeiros e fiscais.
6	20	Subsídios.
7	-	Aquisição de imobilizado mediante o pagamento de uma renda vitalícia.
8	-	Incorporação de reservas no capital da sociedade participada.
9	-	Relações entre a sede de uma empresa e suas filiais.
DC	IAS	tema
1	22	Concentração de actividades empresariais.
2	-	Activos transmitidos a título gratuito.
3	11	Contratos de construção.
4	-	Obrigações contratuais de empresas concessionárias.
5	-	Receitas e das obrigações inerentes à concessão do jogo do bingo.

²⁵ As DC 28 "Impostos sobre o rendimento" e DC 29 "Matérias ambientais", estão aprovadas pelo Conselho Geral e em fase de homologação.

²⁶ Mais concretamente, em <http://www.iasb.org>.

A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal

6	27	Eliminação dos resultados não realizados nas transacções entre empresas do grupo.
7	9	Despesas de investigação e desenvolvimento.
8	8	Clarificação da expressão «regularizações não frequentes e de grande significado», relativamente à conta 59 «Resultados transitados».
9	28	Partes de capital em filiais e associadas.
10	-	Locação financeira.
11	-	IVA intracomunitário.
12	22	Trespasse.
13	22	Justo valor.
14	7	Demonstração dos fluxos de caixa.
15	-	Remição e amortização de acções.
16	16	Reavaliação de activos imobilizados tangíveis.
17	32, 39	Contratos de futuro.
18	1	Objectivos das demonstrações financeiras e pçga's.
19	19, 26	Benefícios de reforma.
20	1	Demonstração dos resultados por funções.
21	21	Efeitos da introdução do euro.
22	-	Impostos especiais sobre o consumo.
23	-	Relação entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica.
24	31	Empreendimentos conjuntos.
25	17	Locações.
26	18	Rédito.
27	14	Relato por segmentos.
28	12	Impostos sobre os lucros.
29	-	Matérias ambientais.

Desta análise comparativa, é possível verificar que a CNC não segue de forma clara e integral as normas do *IASB* uma vez que diversos temas tratados nas *IAS* não têm, ainda, reflexo nas directrizes contabilísticas da CNC; são exemplo, as seguintes *IAS* e temas: n.º 2, «inventários»; n.º 4, «contabilização da depreciação»; n.º 10, «contingências e acontecimentos ocorrendo após a data do balanço»; n.º 15, «informação reflectindo os efeitos das variações de preços»; n.º 23, «custos de empréstimos obtidos»; n.º 24, «divulgação de partes correlacionadas»; n.º 25, «contabilização de investimentos financeiros»; n.º 29, «relato financeiro em economias hiper-inflacionárias»; n.º 30, «divulgações nas demonstrações financeiras de bancos e de instituições financeiras similares»; n.º

A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal

33, «resultados por acção»; n.º 34, «resultado financeiro intercalar»; n.º 35, «operações descontinuadas»; n.º 36, «desvalorização de activos»; n.º 37, «provisões, passivos contingentes e activos contingentes»; e n.º 38, «activos intangíveis».

A justificação para esta discrepância poderá residir no entendimento que a CNC terá relativamente ao conteúdo do plano oficial de contabilidade em vigor em Portugal, uma vez que algumas directrizes contabilísticas servem para explicar pormenores na aplicação do POC; por outro lado, são poucas as empresas portuguesas com acções cotadas em bolsas internacionais, portanto, com obrigação de apresentar as demonstrações contabilísticas em concordância com as *IAS* e as *Interpretations* do *SIC*. Não obstante, tal como refere Fernandes (1998; p. 4), em Portugal é já nítida a influência das *IAS*; é com esta convicção que a directriz contabilística n.º 18, de 18 de Dezembro de 1996, subordina o uso dos princípios contabilísticos geralmente aceites à seguinte hierarquia: primeiro, os que constam do POC; segundo, os constantes das directrizes contabilísticas da CNC; e por último, os divulgados nas *IAS* emitidas pelo *IASB*.

Num futuro próximo é provável a inversão da hierarquia determinada pela directriz contabilística n.º 18, uma vez que o surgimento do euro vem abrir caminhos e proporcionar oportunidades à harmonização da contabilidade a nível mundial.

2.6. A estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal

De acordo com Santos (1999; p. 34-35) o termo estrutura conceptual é aferido a uma organização de conceitos e entendimentos que funcionam como um todo, em dependência do mesmo; é, pois, uma construção lógico-dedutiva cuja importância se avalia nas vantagens percebidas pelos utilizadores da informação contabilística. Por outro lado, Branco e Rodrigues (2000a; p. 198) sublinham o consenso em torno da importância das estruturas conceptuais pelo facto de estas servirem como suporte ao processo de elaboração e emissão de normas de contabilidade, isto é, pela utilidade percebida pelos preparadores da informação contabilística; é dentro deste paradigma de utilidade, revelado aos utilizadores e aos preparadores da informação contabilística, que tentaremos estabelecer no processo de normalização contabilística em Portugal quais os elementos aglutinadores e coordenadores, propensos a uma estrutura conceptual.

A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal

Podemos sublinhar, desde logo, a existência de vários estudos com tentativas de caracterizar a estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal²⁷; nestes estudos é geralmente aceite que os pilares conceptuais da contabilidade em Portugal são constituídos por: utilizadores das demonstrações contabilísticas; objectivos das demonstrações contabilísticas; características qualitativas das demonstrações contabilísticas; princípios contabilísticos; e valorimetria dos elementos das demonstrações contabilísticas. É também aceite, naqueles estudos, que existem lacunas conceptuais que importam suprir, nomeadamente: o valor relativo dos princípios contabilísticos; o valor absoluto da “imagem verdadeira e apropriada”; a definição dos elementos das demonstrações contabilísticas; o reconhecimento dos elementos das demonstrações contabilísticas; os conceitos de capital; e os conceitos de manutenção de capital.

Apesar destes avanços conceptuais, importa sublinhar que o POC tem sido considerado, pelo mundo empresarial e pela comunidade académica, o esteio da normalização contabilística em Portugal. Entretanto, a directriz contabilística n.º 18, “objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”, passou a evidenciar uma perspectiva conceptual acerca da preparação e apresentação das demonstrações contabilísticas; de acordo com o disposto naquela directriz a perspectiva conceptual engloba quatro níveis:

- 1.º) objectivos das demonstrações contabilísticas;
- 2.º) características qualitativas e aos componentes principais das demonstrações contabilísticas;
- 3.º) reconhecimento e à mensuração dos elementos das demonstrações contabilísticas; e
- 4.º) conceitos de capital e de manutenção de capital, determinantes dos modelos contabilísticos fundamentais.

Aquela directriz estabelece, ainda, uma hierarquia dos princípios contabilísticos geralmente aceites no sentido de privilegiar a substância económica (e realidade financeira) em detrimento da forma legal. Portanto, POC e directriz contabilística n.º 18 constituem os pontos de referência da nossa projecção sem, contudo, ignorar a importância crescente dos planos sectoriais de contabilidade; está, assim, definido o intervalo teórico que será explorado no sentido de projectar e explicar uma proposta da actual estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal.

²⁷ Dos quais destacamos Guimarães (1998; p. 49 e 2000; p. 34) e Branco e Rodrigues (2000a; p. 206-207).

2.6.1. Os utilizadores da informação contabilística

No capítulo do POC relativo às características da informação financeira, é referido que a informação contabilística «(...) deve ser compreensível aos que a desejam analisar e avaliar (...)»²⁸. Específica, ainda, os seguintes utilizadores: Investidores; Financiadores; Trabalhadores; Fornecedores e outros credores; Administração Pública; e Público em geral.

Embora admitamos um leque de utilizadores mais vasto, a pluralidade de expectativas quanto à utilidade e potencial da informação contabilística, permite-nos reiterar o nosso entendimento de que a percepção dos conflitos de interesses entre os diferentes utilizadores da informação contabilística, promove a essencialidade do utilizador na definição de uma estrutura conceptual para a contabilidade; portanto, ao representarem necessidades informativas diversas, os utilizadores constituem a base dinâmica da estrutura conceptual em Portugal: os administradores, directores ou gerentes precisam de ajuda tomada de decisões económico-financeiras; os investidores²⁹ procuram concluir acerca da capacidade de determinado negócio gerar dinheiro; o governo espera que a tributação sobre o rendimento resulte em receitas fiscais; os credores procuram a análise do risco dos seus créditos; os clientes visam garantir a continuidade dos fornecimentos de bens e serviços; os colaboradores gostam de sentir segurança; os estudiosos buscam a compreensão e explicação dos fenómenos no mundo dos negócios; e em geral, procuram-se soluções para a sistematização do sucesso.

A directriz contabilística n.º 18 prefere o termo “destinatários” em prejuízo do termo “utilizadores”; parece-nos mais adequado se atendermos a que os destinatários são potenciais utilizadores da informação contabilística. Por outro lado, a mesma directriz refere que necessidades informativas diferentes originam finalidades gerais das demonstrações contabilísticas.

2.6.2. Os objectivos da informação contabilística

No mesmo capítulo do POC estão, também, definidos os objectivos das demonstrações contabilísticas: «(...) proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a

²⁸ POC; “3.1 – Objectivos”.

²⁹ Que, conjuntamente com o poder político, são os utilizadores com maior influência na normalização contabilística internacional.

fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões (...)»³⁰. O facto de anteriormente termos apresentado diversos destinatários da informação contabilística, potenciais utilizadores, torna a visão do POC bastante restritiva pois esta revela³¹ preferência pelos investidores e pelos credores; as expectativas dos outros utilizadores são resumidas pela expressão “tomada de outras decisões”, em harmonia com a expressão “finalidades gerais” das demonstrações contabilísticas constante da directriz contabilística n.º 18; esta nossa opinião é, aliás, partilhada por outros investigadores citados por Branco e Rodrigues (2000a; p. 206)³².

Por outro lado, e de acordo com a directriz contabilística n.º 18, em qualquer processo de apresentação de informação existem riscos de má interpretação, de inexactidão, de ambiguidade ou até de preconceitos.

Podemos, então, afirmar que os objectivos propostos pelo POC estão em sintonia com os estabelecidos pelo *IASB* na sua estrutura conceptual. A este propósito, já manifestamos entendimento distinto (Santos; 1999; p. 55-56), pois julgamos que as demonstrações contabilísticas têm como objectivo principal o estudo do desempenho das entidades, por via da análise da dinâmica de várias grandezas susceptíveis de valoração, com base em valores absolutos ou com base em valores relativos, individual ou colectivamente.

2.6.3. As características qualitativas da informação contabilística

A relevância, a fiabilidade e a comparabilidade são as características adoptadas no capítulo três do POC, para que a informação contabilística seja perceptível pelos utilizadores: relevância é a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utilizadores³³; fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios³⁴; comparabilidade é a qualidade que a informação tem de poder estabelecer análises³⁵ e identificar tendências³⁶. Estas características qualitativas apresentam elementos secundários cujo objectivo é proporcionar uma imagem adequada.

³⁰ POC; “3.1 – Objectivos”.

³¹ Provavelmente sem o desejar.

³² Conde (1999a; p.83) e Cravo (1994; p. 84).

³³ POC; “3.2.1 – Relevância”.

³⁴ POC; “3.2.2 – Fiabilidade”.

³⁵ Análises da mesma entidade, no mesmo período, valores reais com valores previstos; da mesma entidade, em diferentes períodos, valores reais com valores reais; entre diferentes entidades (mas da mesma actividade económica), no mesmo período, valores reais com vales reais.

³⁶ POC; “3.2.3 – Comparabilidade”.

Ora, uma imagem adequada é o que o POC considera imagem fiel e verdadeira; em relação à relevância, à fiabilidade e à comparabilidade, os elementos secundários são, respectivamente: compreensibilidade, materialidade e tempestividade; substância sobre a forma e neutralidade; e consistência.

Mais uma vez, o POC segue de perto o disposto na estrutura conceptual do *IASB*; no entanto, relativamente às características qualitativas e à sua função de proporcionar a imagem adequada, podemos apontar algumas restrições (ainda não referidas nos elementos secundários): a relação entre o custo de proporcionar informação contabilística e o benefício resultante da sua utilização³⁷; e a ponderação entre as várias características qualitativas.

2.6.4. Os princípios contabilísticos

No capítulo quatro do POC são indicados os princípios contabilísticos fundamentais, cujo objectivo é permitir obter uma imagem adequada: continuidade, consistência, especialização (ou acréscimo), custo histórico, prudência, substância sobre a forma e materialidade.

A directriz contabilística n.º 18, interpreta o alcance da expressão “geralmente aceites” como “de aplicação universalmente generalizada” e estabelece uma hierarquia para o uso dos princípios contabilísticos: 1.º) os constantes do POC; 2.º) os constantes das directrizes contabilísticas; e 3.º) os divulgados nas *IAS*.

2.6.5. Elementos das demonstrações contabilísticas

A directriz contabilística n.º 18 refere que os componentes principais das demonstrações contabilísticas estão contemplados no POC.

No entanto uma leitura atenta do mesmo não nos confere as definições de “activo”, de “passivo”, de “capital próprio”, de “custo e perda” e de “rédito e ganho”; aqueles elementos estão, todavia, subentendidos nas respectivas demonstrações contabilísticas.

2.6.6. Reconhecimento dos elementos das demonstrações contabilísticas

Não existem disposições que refira a forma de reconhecimento dos elementos das demonstrações contabilísticas.

³⁷ A que acresce o facto de o custo não ser necessariamente suportado por quem frui os benefícios e o facto dos benefícios poderem ser usufruídos por utilizadores que não sejam aqueles para quem a informação foi preparada.

Assim, e recorrendo à hierarquia estatuída pela directriz contabilística n.º 18, serão adoptadas as regras estabelecidas na estrutura conceptual do *IASB* no reconhecimento dos elementos das demonstrações contabilísticas.

2.6.7. Valorimetria dos elementos das demonstrações contabilísticas

A valorimetria dos elementos das demonstrações contabilísticas está consagrada no POC, que reserva um capítulo para apresentar os critérios de valorimetria para: as disponibilidades; as dívidas de e a terceiros; as existências; e as imobilizações.

2.6.8. Conceitos de capital e de manutenção de capital

Também neste domínio o POC é omissivo e, por esse motivo e mais uma vez, deverão ser adoptadas os conceitos constantes da estrutura conceptual do *IASB*. Os conceitos a adoptar deverão ser o de “capital financeiro” e o de “manutenção de capital financeiro”, mesmo com a adopção de reavaliações dos elementos do activo imobilizado corpóreo que representam correcções periódicas à manutenção do capital financeiro, em termos de poder aquisitivo.

2.6.9. Esquema da estrutura conceptual

Após o exposto podemos apresentar um esquema elucidativo da actual estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal (em anexo), tendo em conta os organismos intervenientes no processo de normalização e o horizonte conceptual que separa os preparadores da informação contabilística dos destinatários (eventuais utilizadores) da mesma informação.

3. Conclusões

Esperamos, que os objectivos traçados para este estudo, tenham sido alcançados; contudo, ao escrever estas últimas linhas, é nossa convicção que sobre o assunto “normalização contabilística” muito terá ficado por investigar; a extensão permitida em número de páginas, ligeiramente ultrapassada, ajudou a delinear os pensamentos e, conseqüentemente, o curso da escrita.

Em modo de síntese, as conclusões aqui vertidas parecem-nos válidas mas, condicionadas à instabilidade do próprio conhecimento:

- 1) É um facto, que a investigação contabilística em Portugal pouco se tem revelado, apesar de verificar melhorias; esta realidade, tem reflexos no fraco nível de publicação de obras versando temas de contabilidade.

A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal

- 2) O POC de 1977 adoptou as linhas conceptuais do APGC, do Ministério das Finanças.
- 3) O processo de normalização contabilística em Portugal, está firme no POC e nos planos sectoriais de contabilidade.
- 4) Por outro lado, é evidente uma maior atenção para as directrizes contabilísticas da CNC e previsível o crescimento da importância das *IAS*.
- 5) A contabilidade tem sido movida pela fiscalidade e pelo mercado de capitais; estes interesses economicistas revelam-se adversos aos estudos em teoria da contabilidade.
- 6) A estrutura conceptual para a contabilidade, em Portugal, segue de perto o disposto pelo *IASB*.
- 7) É conhecido o valor absoluto dos princípios contabilísticos, no entanto, falta determinar o valor relativo dos mesmos; a falta de um glossário adequado, continua uma lacuna importante. Em consequência, os investigadores no mundo da contabilidade parecem seguir as disposições dos organismos de normalização contabilística mundial, liderados pela *IOSCO*.
- 8) Prepara-se muita informação, demasiado complexa e com retorno duvidoso; por outro lado, quem paga não frui da maior parte dos benefícios. As orientações parecem ser mais pragmáticas que conceptuais.
- 9) Em termos conceptuais, julgamos que não basta saber preparar a informação contabilística; o desafio maior, consiste na identificação do tipo de informação a preparar, em função dos utilizadores e das suas necessidades (tarefa das organizações de profissionais de contabilidade e dos investigadores); esta interpretação justifica a divergência entre a imagem adequada e a "imagem fiel e verdadeira".

Bibliografia³⁸

- Branco, Manuel Castelo e Rodrigues, Lúcia de Lima (2000a); "Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa I"; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 418 - Julho; Publistudos; Lisboa; p. 198-207
- _____ (2000b); "Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa II"; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 419/420 - Agosto-Setembro; Publistudos; Lisboa; p. 233-235
- Costa, Carlos Baptista da (1995); "*La normalización contable en Portugal*"; em AAVV: *Actas VIII Congreso AECA "Internacionalización de la empresa: un desafío para el 2000"*; *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*; Sevilha; p. 243-264
- Fernandes, José Domingos da Silva (1998); "Harmonização da contabilidade e da auditoria na U.E."; papel de trabalho da comunicação apresentada no IV Encuentro Galaico-Duriense de Auditores-Revisores de Cuentas; Santiago de Compostela e Corunha
- Ferreira, Leonor Fernandes e Regojo, Pedro (1996a); "A regulamentação contabilística em Portugal I"; *Jornal de Contabilidade*, n.º 230 - Maio; Lisboa; p. 119-128
- _____ (1996b); "A regulamentação contabilística em Portugal II"; *Jornal de Contabilidade*, n.º 231 - Junho; Lisboa; p. 151-162
- Ferreira, Rogério Fernandes (1984); "Normalização contabilística"; Livraria Arnado; Coimbra
- _____ (1997); "Retrospectiva da normalização contabilística em Portugal"; *JTCE - Revista de Economia, Finanças e Contabilidade*, n.º 382 - Julho; Lisboa; p. 173-177
- Guimarães, Joaquim Fernando da (1998); "Características (algumas) do modelo contabilístico actual"; *Revista Revisores & Empresas*, n.º 2; Julho-Setembro; Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; Lisboa; p. 49-58
- _____ (2000); "Políticas contabilísticas" papéis de trabalho de seminário promovido pela Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas; Porto; p. 33-39
- International Accounting Standards Committee* (2000); *site oficial*: <http://www.iasb.org>.
- Santos, Luís Lima (1999); "Fluxos de caixa", 1.ª edição - reimpressão; Grupo Editorial Vida Económica; Porto

³⁸ Por questões pragmáticas, optamos por não incluir os diplomas legais consultados, e ou citados, onde se incluem o POC de 1977, o POC de 1989 e a directriz contabilística n.º 18.

Anexo

Estrutura conceptual para a contabilidade em Portugal

