

A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL ATÉ AO POC DE 1989

Luis Lima Santos
Perito Contabilista
Docente da Universidade Fernando Pessoa

1) Introdução

Tanto quanto é do nosso conhecimento, em Portugal a investigação a nível de estudos conducentes ao doutoramento teve início em 1935 e conta com doze teses, seis das quais, na nossa opinião, no âmbito conceptual e da normalização contabilística:

Ano	Tema	Autor
1935	A regulamentação legal da escrituração mercantil	F. V. Gonçalves da Silva
1943	Fiscalização das sociedades anónimas	J. Pires Cardoso
1955	Ensaio sobre um planeamento contabilístico nacional	C. Léglise da Cruz Vidal
1962	Alguns aspectos do problema da gestão e análise económica dos stocks	José António Sarmento
1964	A reintegração acelerada como incentivo fiscal ao investimento	C. Cimourdain de Oliveira
1983	Normalização contabilística	Rogério Fernandes Ferreira
1991	Contributo da contabilidade multidimensional para análise e informação empresarial	Armandino Rocha
1996	Proposta de um modelo de informação contabilística para as universidades públicas e sua aplicação em Portugal	João B. da Costa Carvalho
1998	Aplicação da teoria dos conjuntos vagos à medida e à gestão do risco cambial e económico	Lúcia Portela L. Rodrigues
1998	Contributo para uma concepção de um modelo de classificação racional das operações empresariais e seu tratamento contabilístico (POC)	António C. Pires Caiado
1998	Oportunidade de depósito e publicidade das contas anuais em Portugal (1989-95)	Victor D. Seabra Franco
1999	A informação financeira prospectiva e sua análise: o auditor ante um horizonte de incerteza	José J. Marques de Almeida

Fonte: Contabilidade e Professores n.ºs 1 e 2; Boletim Informativo da ADCES - Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior

A diminuta actividade de investigação científica justifica 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 anos¹.

No entanto, em Portugal o processo de normalização levado a efeito pela CNC acompanha de perto o que, a nível internacional, o IASC tem vindo a produzir; é esta linha de orientação que justifica o desenvolvimento do presente trabalho dividido em duas partes: a primeira, da qual resultou o presente artigo, onde resumimos o processo de normalização contabilística até ao plano oficial de contabilidade de 1989; a segunda, da qual resultará artigo a publicar, onde tentamos apresentar o trabalho produzido pela CNC em função do quadro normativo promovido pelo IASC.

2) O processo de normalização contabilística em Portugal

A normalização contabilística, em Portugal, teve no Estado o principal agente impulsionador; de facto, Carlos Baptista da Costa (1995;247) refere-se à aprovação² do Código da Contribuição Industrial (CCI), no ano de 1963, e à consequente 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 são princípios de contabilidade»; com este modo de actuação, o Estado homologou 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 (Carlos Baptista da Costa; 1995;248) atrasou o estudo e desenvolvimento desta área do conhecimento; no entanto, podem ser identificadas quatro tentativas de normalização até à criação da CNC:

- dois elaborados por profissionais da área da contabilidade, sempre com a aceitação dos respectivos sindicatos representativos;
- um elaborado por uma sociedade de profissionais de contabilidade, com índole cultural e científica; e
- outro elaborado por um organismo oficial pertencente ao Ministério das Finanças, com propensão para a tributação.

Podemos resumir aquelas quatro tentativas de normalização, no quadro que a seguir apresentamos:

Ano	Título	Entidade
1964	Plano Geral de Contabilidade - projecto (PGCP) Contribuição para o plano contabilístico português	Centro de Estudos de Organização de Escritórios do SNEEDL ³
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 ⁴
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 (Carlos Baptista da Costa; 1995; 248), nem sempre com conteúdo e significados homogéneos:

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 oficializada⁵; em prol da comparabilidade e da consistência, assim nasceu a Comissão embrião da CNC.

Actualmente, em Portugal, a contabilidade sofre, ainda, grande influência das normas fiscais; com efeito, trabalhos recentes⁶ atribuem ao POC'89, 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 IASC a maior responsabilidade na regulamentação da contabilidade em Portugal.

3) O Plano Oficial de Contabilidade, versão de 1977

Para divulgar a primeira fase dos trabalhos da CNC, a Secretaria de Estado do Orçamento publicou, em Agosto de 1975, um trabalho designado "Normalização Contabilística - 1ª Fase" que, tendo como base diversos trabalhos internacionais⁷, constitui a génese do primeiro Plano Oficial de Contabilidade em Portugal.

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'77, e institucionalizada a "Comissão" que passou a designar-se "Comissão de Normalização Contabilística".

Os principais aspectos normalizadores do POC'77, que serviam apenas as contas individuais das empresas, eram os relativos aos princípios contabilísticos adoptados⁸ e aos critérios de valorimetria⁹; quatro dos princípios contabilísticos constavam, também, na norma internacional de contabilidade n.º 1 (NIC 1), aprovada em Novembro de 1974.

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'77 apresentava, tal como nos trabalhos precedentes, dez classes de contas:

Classe	POC'77
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
9	Contabilidade de custos

Este POC'77 vigorou até 31 de Dezembro de 1989, portanto, treze anos, durante os quais sofreu várias alterações¹⁰ e a CNC publicou as primeiras normas interpretativas.

4) O Plano Oficial de Contabilidade, versão de 1989

A adesão de Portugal à União Europeia¹¹ (UE) 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 Directiva¹² e a 7.^a Directiva¹³.

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'89, 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 capítulos do POC'89 relativos às características da informação financeira, aos princípios contabilísticos e aos critérios de valorimetria, tornam este documento de normalização muito próximo do preconizado pelo IASC.

Não obstante as alterações introduzidas às demonstrações contabilísticas, essencialmente do balanço e da demonstração dos resultados, o POC'89 continua a apresentar dez classes de contas:

Classe	POC'89
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, reservas e resultados transitados
6	Custos e perdas
7	Proveitos e ganhos
8	Resultados
9	Contabilidade de custos

É este POC'89 que, actualmente, vigora; contudo, 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.

5) Conclusão

É um facto que a adesão de Portugal à UE obrigou a sucessivos ajustamentos em matérias contabilísticas; o tempo demonstrou que 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 IASC; é o que nos propomos analisar em próximo trabalho.

Fica a ideia da necessidade de definir uma estrutura conceptual em função do utilizador mas, também, tendo em conta o custo de preparar, a oportunidade de apresentar e o benefício de utilizar a informação.

Bibliografia

ADCES (1999): "Investigação em Contabilidade"; Contabilidade e Professores; n.º 1 - Janeiro/Março; Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior; Lisboa; p. 4

ADCES (1999): "Investigação em Contabilidade"; Contabilidade e Professores; n.º 2 - Abril/Junho; Associação dos Docentes de Contabilidade do Ensino Superior; Lisboa; p. 3

COSTA, Carlos Baptista da (1995): "La normalización contable en Portugal"; em : Actas VIII Congreso AECA "Internacionalización de la empresa: un desafío para el 2000"; Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas; Sevilla; p. 243-264

FERREIRA, Leonor Fernandes e REGOJO, Pedro (1996): "A regulamentação contabilística em Portugal"; Jornal de Contabilidade; n.º 230/231 - Maio/Junho; Lisboa; p. 119-128 e p.151-162

FERREIRA, Rogerio 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

NOTAS

¹ Sobre este assunto, ver Rogério Fernandes Ferreira (1984) e Carlos Baptista da Costa (1995).

² Pelo Decreto-Lei n.º 45.103

³ Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa.

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

⁵ Por Despacho do Secretário de Estado do Orçamento, publicado no Diário do Governo n.º 65, II série, de 18 de Março de 1975.

⁶ Um exemplo é o excelente trabalho de Leonor Fernandes Ferreira e Pedro Regojo (1996;119)

⁷ Realizados, por exemplo, pela Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (UEC), actual Federation des Experts Comptables Européennes (FEE). Ver Rogério Fernandes Ferreira (1997; 173).

⁸ 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.

⁹ Relacionados com disponibilidades, créditos, existências, imobilizações e débitos.

¹⁰ Impostas por diplomas legais.

¹¹ Na altura designada de Comunidade Económica Europeia.

¹² Aprovada pela directiva 78/660/CEE e alterada pela directiva 90/604/CEE.

¹³ Aprovada pela directiva 83/349/CEE e alterada pela directiva 90/605/CEE.