



1.º Lugar  
Categoria Acadêmica e Profissional

# A convergência contabilística nos pa

Luís Lima Santos (Lisboa /Portugal)

Este trabalho tem como objectivo principal a identificação de linhas de convergência (e divergência) na contabilidade dos países de língua portuguesa, a partir da configuração das estruturas conceptuais para a contabilidade em cada um dos países, mesmo considerando a limitação que constituiu, quer a obtenção de documentos sobre a contabilidade nos países africanos (escassos em recursos económicos e com estruturas políticas recentes ou debilitadas pelos sucessivos conflitos), quer a complexidade dos normativos de alguns países e a natural actualização normativa.

A análise limita-se às normas contabilísticas aplicáveis às sociedades não financeiras publicadas até ao final do ano de 2005; ficam de fora as normas aplicáveis às sociedades financeiras, (actividade bancária e seguradora), e as normas aplicáveis às instituições e às sociedades com actividades consideradas sectoriais.

Para atingir aquele objectivo principal, além da introdução e das conclusões, o trabalho desenvolve-se por sete capítulos:

- “O enquadramento social da contabilidade”.
- “Objectivos da informação contabilística”.
- “Características qualitativas da informação contabilística”.
- “Princípios contabilísticos”.
- “Classes de contas”.
- “Demonstrações contabilísticas”.
- “Critérios de valorização”.

São diversos os argumentos que justificam a validade da realização deste trabalho:

- a) A afirmação internacional de um espaço geograficamente descontínuo, identificado pelo idioma comum.
- b) A importância do crescimento das relações comerciais entre os países de língua portuguesa, para a criação de sinergias políticas, económicas e sociais.

- c) A possibilidade de os países mais atrasados no processo de normalização contabilística poderem acompanhar, por via da identidade linguística, os países que participam na harmonização contabilística à escala mundial.
- d) A maior confiança dos investidores, motivada pela transparência e fiabilidade das contas das empresas apresentadas numa linguagem comum.
- e) A consolidação das realidades culturais, resultantes de uma convivência plurissecular, que confere identidade própria aos países de língua portuguesa.
- f) No plano mundial, o alicerce que constitui uma actuação conjunta cada vez mais significativa e influente.

Espera-se, pois, que um trabalho desta natureza, para além da sua originalidade, firme contributos com base na utilidade de que o mesmo se possa vir a revestir nos domínios político, socioeconómico e cultural. Sabendo que a história está feita de exemplos de como microcontributos podem estimular macromudanças, espera-se que este estudo constitua um pequeno contributo no reforço dos laços entre os países lusófonos.

Este trabalho apresenta a análise comparativa entre os países lusófonos e procura estabelecer linhas de aproximação, mas deixa perceber que existem, ainda, diferenças significativas ao nível dos conceitos e das práticas contabilísticas.

As conclusões do mesmo determinam que, para além do grande poder de influência dos governos, coexistem diversas soluções no que respeita: aos objectivos; às características qualitativas; aos pressupostos subjacentes, princípios contabilísticos e respectivas restrições; à utilização do códigos de contas; à configuração e estruturas de apresentação das demonstrações contabilísticas<sup>1</sup> de apresentação obrigatória; e aos critérios de valorização.

# es lusófonos



O espaço lusófono objecto de estudo neste trabalho<sup>2</sup> é constituído por Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique, Portugal e São Tomé e Príncipe; representam três continentes, uma área geográfica de 10.726.599 km<sup>2</sup> e mais de 232,9 milhões de habitantes, distribuídos como na tabela abaixo.

É um facto que a língua portuguesa encontra-se entre as mais faladas no mundo o que, por si só, pode constituir alavanca no crescimento das relações comerciais entre os países lusófonos, na criação de sinergias políticas, socioeconómicas e culturais.

A contabilidade<sup>3</sup>, enquanto forma de cultura específica de carácter universal, pode constituir factor de cooperação entre os países lusófonos, no sentido de encontrar e promover vantagens comparativas, quer no contexto económico quer no âmbito mais vasto das formas de afirmação dos povos. Neste trabalho são analisados os principais aspectos dos documentos de normalização contabilística dos países lusófonos, normalmente textos longos e de elevada complexidade pelo que, apoiados na opinião de vários autores<sup>4</sup>, elegemos os seguintes aspectos técnicos e conceptuais:

objectivos e características qualitativas da informação contabilística; princípios contabilísticos; classes de contas e demonstrações contabilísticas; e critérios de valorização. A análise refere-se à harmonização “de jure” e não “de facto”<sup>5</sup>; para facilidade de leitura e análise comparativa dos aspectos técnicos e conceptuais dos documentos de normalização contabilística, que passam pela elaboração de tabelas comparativas, para cada país será utilizada uma abreviatura: AO – Angola; BR – Brasil; CV – Cabo Verde; GW – Guiné-Bissau; MZ – Moçambique; PT – Portugal; e ST – São Tomé e Príncipe.

**TABELA – O espaço lusófono.**

	Área (km <sup>2</sup> )	População	Língua oficial	Principais dialectos	Moeda
<b>Angola</b>	1.246.700	13,9 Milhões	Português	Cuanhama, Mbunda, Quicongo Tchokwe, Umbundo	Kwanza (KZ)
<b>Brasil</b>	8.547.403	186,8 Milhões	Português	-	Real (BRL)
<b>Cabo Verde</b>	4.033	0,5 Milhão	Português	Crioulo	Escudo (CVE)
<b>Guiné-Bissau</b>	36.125	1,5 Milhão	Português	Crioulo, Mandjaco, Mandinga	Franco (CFA)
<b>Moçambique</b>	799.390	19,4 Milhões	Português	Diversos	Metical (MZM)
<b>Portugal</b>	91.947	10,6 Milhões	Português	-	Euro (EUR)
<b>São Tomé Príncipe</b>	1.001	0,2 Milhão	Português	Crioulo	Dobra (STD)
	10.726.599	232,9 Milhões			

Fonte: <http://www.cplp.org/>

## Enquadramento social da contabilidade nos países lusófonos

Nos países em estudo, a regulamentação contabilística enquadra-se na índole pública e tem privilegiado uma linha de orientação jurídico-fiscal, ou seja, os documentos que regem a contabilidade são procedentes de órgãos do governo, deixando perceber uma forte influência da fiscalidade; a contabilidade sustenta a sua afirmação através de diplomas legais que funcionam como instrumento de política económica e fiscal. São, pois, países que não apresentam uma estrutura conceptual autónoma e cujas estruturas contabilísticas assentam em planos de contas aprovados pelos respectivos governos, com excepção para o Brasil, cuja estrutura contabilística inclui diversos artigos com referências às contas, através das quais é possível estabelecer um plano de contas.

Os países africanos em estudo adoptam o modelo que Enthoven, em 1977<sup>6</sup>, classificou de tendência da "África francófona" e Kinzonzi, em 1986, enquadró na área de influência "latino-francesa", subárea "ex-colónias portuguesas", não ignorando que Angola e Moçambique tenham passado, por via da intervenção directa de especialistas das antigas República Democrática Alemã e União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, pela área de influência "soviética"<sup>7</sup>. No entanto, em estudo mais recente da ONU, em 1990, já se aceita a independência dos referidos países, classificando o seu modelo contabilístico de tendência da "África lusófona"<sup>8</sup>.

Brasil e Portugal adoptam um modelo misto, pois existem entidades privadas com intervenção no processo de normalização, para o qual terá contribuído o desenvolvimento do mercado de capitais e a necessidade de preparar e apresentar informação contabilística que cumpra, entre outros, o requisito da comparabilidade no âmbito mundial.

### O plano geral de contabilidade, de Angola

Para fazer face à crescente globali-

zação da economia mundial e à necessidade de harmonizar as práticas contabilísticas com as práticas internacionais, o Decreto n.º 82/01, de 16 de Novembro de 2001, aprovou o actual plano geral de contabilidade (PGC-AO).

O PGC-AO é obrigatoriamente aplicável às sociedades comerciais e às empresas públicas que exerçam actividade em Angola (desde que não a exerçam a título individual) e, ou, aí tenham sede ainda que exerçam actividades noutros países. Ficam de fora deste âmbito de aplicação, as entidades para cujas actividades esteja prevista a adopção de planos sectoriais de contabilidade, como é o caso da actividade bancária e da actividade seguradora.

É competência do Ministro das Finanças a alteração do PGC-AO, após consulta à Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas, a quem compete a defesa e o desenvolvimento da profissão em Angola; no entanto, é defensável<sup>9</sup> a criação de um organismo que progressivamente fosse adaptando o PGC-AO ao normativo do IASB. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Angola, e seu âmbito, na Ilustração 1.

### O Código Civil e a Lei das Sociedades por Acções, no Brasil

No Brasil, o actual Código Civil, aprovado pela Lei n.º 10.406, de 10 de Janeiro de 2002, distingue sociedades simples de sociedades empresárias e dispõe que sociedades empresárias são compostas por sociedades em nome colectivo, sociedades em comandita simples, sociedades limitadas, sociedades por acções e sociedades em comandita por acções. Nos termos do artigo 982 do Código Civil, salvo as excepções expressas, é considerada empresária a sociedade que tem por objecto o exercício de actividade própria de empresário sujeito a registo, ou seja, quem exerce profissionalmente actividade económica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços<sup>10</sup>; no entanto, independentemente do seu objecto, considera-se empresária a sociedade anónima, e simples a cooperativa. As restantes são consideradas sociedades simples.

Em termos contabilísticos, as referidas sociedades empresárias, com excepção para as sociedades anónimas e as sociedades em comandita por acções, regem-se pelas normas do Código Civil; é o que determina o artigo 1179 daquele diploma<sup>11</sup> que dispõe que a sociedade empresária é obrigada a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme dos seus livros, em conformidade com a documentação respectiva, e a preparar e apresentar, anualmente, o "balanço de resultado económico" e o "balanço patrimonial".

Para as sociedades anónimas e as sociedades em comandita por acções, a organização da contabilidade tem suporte na Lei n.º 6.404, de 15 de Dezembro de 1976<sup>12</sup>, que dispõe sobre as sociedades por acções e, enquanto documento de normalização contabilística, é considerado<sup>13</sup> um dos alicerces na afirmação da contabilidade brasileira contemporânea, sendo conhecido como lei das sociedades por acções (LSA-BR).

A LSA-BR é, portanto, obrigatoriamente aplicável às sociedades anónimas, às sociedades em comandita por acções e às sociedades limitadas → que representam a grande maioria das sociedades no Brasil – cujo contrato social admita a direcção supletiva da sociedade limitada pelas normas previstas para as sociedades anónimas, conforme artigo 1053 e parágrafo único, do Código Civil.

Na opinião de especialistas<sup>14</sup>, as instituições subordinadas ao Banco Central do Brasil, à Superintendência de Seguros Privados, à Agência Nacional de Telecomunicações, à Agência Nacional de Energia Eléctrica e ao Departamento de Aviação Civil são subordinadas a regras contabilísticas próprias, em cumprimento, ou não, da LSA-BR.

### A influência da CVM e do CFC

É competência do Congresso Nacional a alteração da LSA-BR, no entanto, a promoção e aplicação deste diploma base depende, em grande parte e como a prática o demonstra, dos estudos produzidos sob o nome da CVM e do CFC; também o IBRACON tem produzido nor-

mas e procedimentos que, mesmo não tendo carácter vinculativo, são adoptados pela CVM através das suas deliberações.

### **A regulamentação da CVM**

Enquanto organismo de normalização contabilística, a CVM assenta a sua actuação na Lei n.º 6.385, de 7 de Dezembro de 1976<sup>15</sup>, que cria a CVM e disciplina o actual mercado de valores mobiliários; de acordo com o disposto na sua deliberação n.º 1, de 23 de Fevereiro de 1978, promulga diversa regulamentação aplicável às sociedades anónimas e às sociedades em comandita por acções, cujas acções estejam cotadas na Bolsa de Valores, na qual se destacam: as deliberações, que concretizam todos os actos do Colegiado da CVM; as **instruções**, através das quais são regulamentadas as matérias previstas na Lei n.º 6.385 e na LSA-BR; os **pareceres de orientação**, através dos quais a CVM fornece orientações aos agentes do mercado e aos investidores, sobre matéria que cabe à CVM regulamentar, ou veicula as suas opiniões sobre a interpretação da Lei n.º 6.385 e da LSA-BR; os **pareceres**, através dos quais a CVM responde a consultas específicas formuladas por agentes do mercado e por investidores, sobre matéria que cabe à CVM regulamentar; e as **notas explicativas**, que tornam público os motivos que levam a CVM a propor ao Conselho Monetário Nacional matéria objecto de sua decisão e, também, as razões pelas quais o Colegiado da CVM aprovou uma determinada instrução.

### **A regulamentação do CFC**

Enquanto pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público, o CFC orienta e fiscaliza o exercício da profissão contabilística, por intermédio dos vinte e sete Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC); o CFC tem, também, o poder oficial de regulamentação contabilística, aplicável a todas as sociedades e obrigatória<sup>16</sup> para todos os "contadores" e "técnicos em contabilidade".

A Resolução n.º 751/93, de 29 de Dezembro de 1993<sup>17</sup>, relativa às normas brasileiras de contabilidade (NBC), de-

termina que estas normas estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos, a observar aquando da realização dos trabalhos do profissional de contabilidade, em acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aprovados pela Resolução 750/93, de 29 de Dezembro de 1993, que conta com esclarecimentos sobre conteúdo e abrangência na Resolução n.º 774/94, de 16 de Dezembro de 1994.

As NBC classificam-se em: **normas profissionais**, que estabelecem regras de exercício profissional; e **normas técnicas**, que estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade.

As NBC podem ser detalhadas por **interpretações técnicas** que, se necessário, poderão incluir exemplos.

O CFC poderá emitir **comunicados técnicos** quando ocorrerem situações decorrentes de actos governamentais que afectem, transitoriamente, as NBC. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística no Brasil, e seu âmbito, na Ilustração 2.

### **O Projecto de Lei n.º 3741/2000**

Originalmente elaborado por uma comissão integrada por representantes de entidades do mercado e de órgãos profissionais e de ensino, em 5 de Julho de 1999 foi entregue o anteprojecto de reformulação da LSA-BR, que propõe alterar algumas das suas disposições, nomeadamente as que tratam da matéria contabilística. Este anteprojecto, entretanto submetido a processo formal de audiência pública e, ainda, objecto de análise e discussão prévias entre os órgãos de Governo, deu lugar ao projecto de Lei n.º 3741/2000 que, em 11 de Dezembro de 2002, foi alterado; não foi, ainda, aprovado.

O projecto aponta, como justificação principal, processo de globalização da economia, da abertura dos mercados e dos expressivos fluxos de entrada e saídas de capitais, realidade bem diferente da existente quando se começou a pensar na revisão da LSA-BR e, principalmente, quando a mesma foi aprovada. Pretende eliminar ou diminuir as dificul-

dades de interpretação e de aceitação da informação contabilística brasileira, principalmente quando existem dois conjuntos de demonstrações contabilísticas, um para fins internos (assente no Código Civil) e outro para fins externos (assente na LSA-BR), com valores bem diferentes.

### **O plano nacional de contabilidade, de Cabo Verde**

Em Cabo Verde vigora o plano nacional de contabilidade (PNC-CV), aprovado pelo Decreto n.º 4/84, de 30 de Janeiro de 1984<sup>18</sup>. De acordo com o artigo 2.º do diploma que o aprovou, o PNC-CV é obrigatoriamente aplicável às empresas públicas, às empresas mistas e com capitais públicos, às empresas privadas e às cooperativas. As instituições de crédito, seguros e previdência social devem adoptar outros planos de contabilidade adequados às suas naturezas e formas específicas de organização.

É competência do Ministro das Finanças a alteração do PNC-CV, eventualmente após proposta da recém-criada – pelo Decreto-Lei n.º 12/2000, de 28 de Fevereiro de 2000 – Ordem Profissional de Auditores e Contabilistas Certificados, a quem compete superintender e representar as profissões de auditor e de contabilista em Cabo Verde. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Cabo Verde, e seu âmbito, na Ilustração 3.

### **A proposta de revisão do plano nacional de contabilidade**

Sob coordenação do Banco Mundial, o Governo de Cabo Verde apresentou, em Fevereiro de 1997, o projecto de revisão do PNC-CV que, a ser aprovado – passaram dez anos – promoverá alterações no sentido de acompanhar os recentes desenvolvimentos instituídos pelo quadro normativo internacional quanto à qualidade da informação financeira, da evolução do sistema fiscal de Cabo Verde e da transparência das relações nas participações de capital para fazer face à futura evolução do mercado financeiro e abertura da Bolsa de Valores, antecipando a eventual necessidade de preparar e apresentar contas consolidadas.

De acordo com o artigo 2.º do projecto de Decreto-Lei, o PNC-CV alterado será obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades: empresas nacionais e estrangeiras abrangidas pela lei comercial; empresas públicas; empresas mistas com capitais públicos; e cooperativas.

Portanto, o próximo PNC-CV será não aplicável aos bancos, outras entidades do sector financeiro e empresas de seguros, os quais devem adoptar planos de contabilidade específicos. Passaram vários anos após a proposta de revisão, tornando-se importante representar as futuras mudanças, em apêndice, na Ilustração 4.

### O plano oficial de contabilidade, de Guiné-Bissau

Na Guiné-Bissau vigora o primeiro plano oficial de contabilidade (POC-GW), aprovado pelo Decreto n.º 18/94, de 16 de Maio de 1994; este diploma surge como resposta à crescente implementação da iniciativa privada em vários sectores de actividade, visando a comparabilidade das informações e a sua utilização pelos diversos agentes económicos.

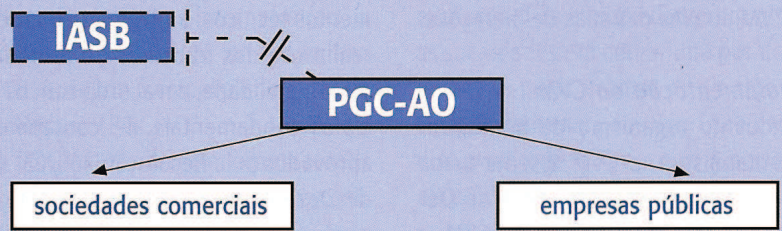
Nos termos do artigo 2.º do diploma que o aprovou, o POC-GW é obrigatoriamente aplicável às empresas públicas e mistas, às sociedades nacionais e estrangeiras, às empresas individuais, estabelecimentos individuais e outras entidades obrigadas a "dispor de contabilidade organizada" e às cooperativas. Não aplicam o POC-GW as entidades para as quais esteja prevista a adopção de planos de contabilidade específicos, designadamente instituições de crédito e de seguros.

É competência do Ministro das Finanças a resolução de quaisquer dúvidas decorrentes da execução do POC-GW. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística na Guiné-Bissau, e seu âmbito, na Ilustração 5.

### O plano geral de contabilidade, em Moçambique

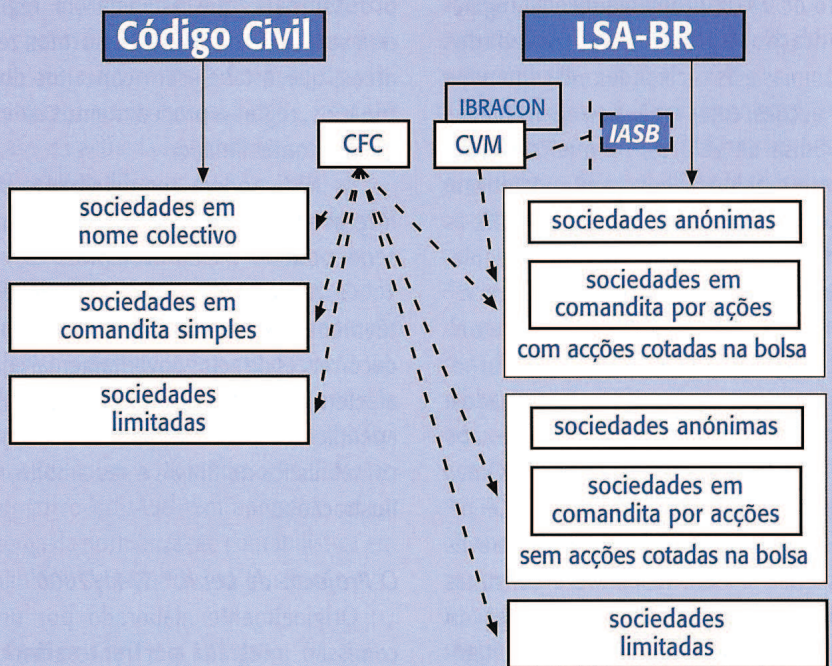
Em Moçambique vigora o plano geral de contabilidade (PGC-MZ), aprovado pela Resolução n.º 13/84, de 14 de Dezembro de 1984<sup>19</sup>.

ILUSTRAÇÃO 1 – Âmbito da normalização contabilística em Angola.



Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 2 – Âmbito da normalização contabilística no Brasil.



Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 3 – Âmbito da normalização contabilística em Cabo Verde.



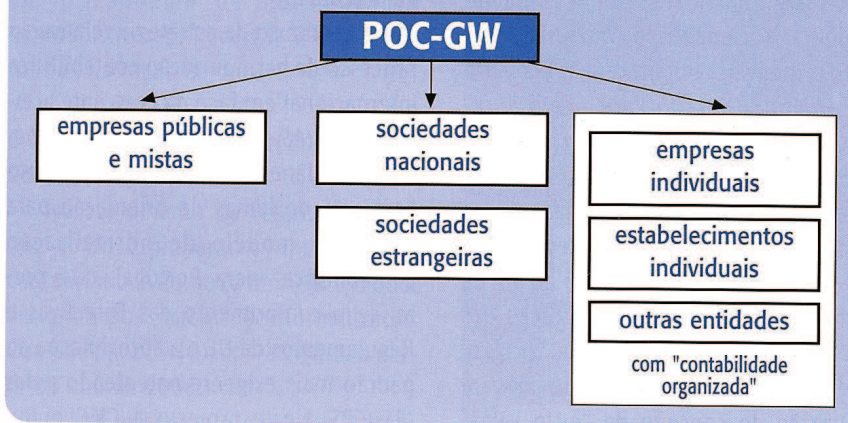
Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 4 – Âmbito da normalização contabilística em Cabo Verde, após alterações.



Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 5 – Âmbito da normalização contabilística em Guiné-Bissau.



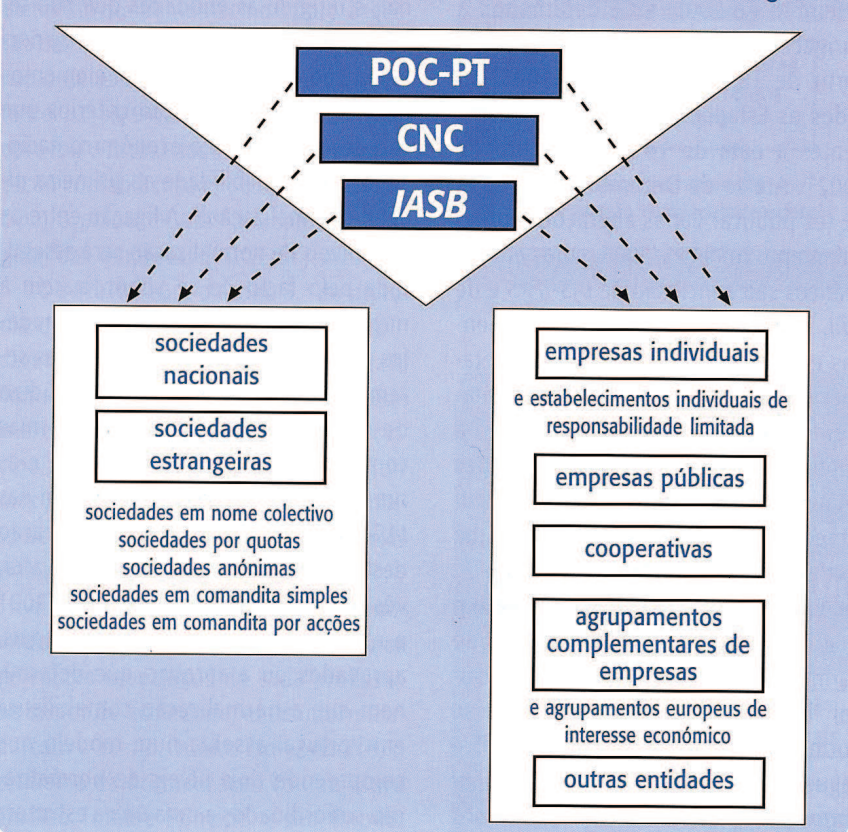
Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 6 – Âmbito da normalização contabilística em Moçambique.



Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 7 – Âmbito da normalização contabilística em Portugal.



Fonte: elaboração própria.

Nos termos dos artigos 2.º e 3.º do diploma que o aprovou, o PGC-MZ é aplicável a todas as unidades económicas, designadamente as empresas com "contabilidade organizada". Após autorização do Ministro das Finanças, o PGC-MZ poderá ser adaptado, desde que se respeitem as suas linhas fundamentais, às características e necessidades das unidades económicas ou dos sectores de actividade; no entanto, o PGC-MZ não é aplicável às unidades económicas que exerçam actividades no ramo bancário ou de seguros.

Sendo o órgão com responsabilidade no desenvolvimento e organização da contabilidade em âmbito nacional, é competência do Ministro das Finanças a alteração e aperfeiçoamento de quaisquer elementos do PGC-MZ, bem como a regulamentação sobre aspectos relativos à sua interpretação e aplicação. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Moçambique, e seu âmbito, na Ilustração 6.

### O plano oficial de contabilidade, em Portugal

O actual documento de normalização contabilística, em Portugal, é o plano oficial de contabilidade (POC-PT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro de 1989. A transposição para o direito interno português das normas comunitárias sobre contas individuais foi a principal justificação para a aprovação do POC-PT; por outro lado, foram efectuados ajustamentos em matérias contabilísticas, aconselhados pela experiência e evolução técnica, nacional e internacional<sup>20</sup>.

Nos termos do artigo 2.º do diploma que aprovou o POC-PT, este é aplicável a: sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais<sup>21</sup> (CSC); empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; empresas públicas; cooperativas; agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico; outras entidades que já se encontrem sujeitas à sua aplicação ou que o venham a estar. O POC-PT não é aplicável aos bancos, às empresas de seguros e a outras entidades do sector

financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos.

É da competência do Ministro das Finanças e da tutela, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a aprovação das normas regulamentares necessárias à aplicação do POC-PT.

### **As normas contabilísticas da CNC**

A afirmação da CNC em Portugal é mais evidente a partir do Decreto-Lei n.º 367/99<sup>22</sup>, de 18 de Setembro de 1999, no qual são aprovadas alterações profundas; aquele Decreto-Lei sublinhou a independência técnica da CNC e a sua dependência administrativa e financeira do Ministério das Finanças; ficou, no entanto, determinado que o objectivo principal da CNC é emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais.

As normas contabilísticas da CNC classificam-se em: **directrizes contabilísticas** (DC) que, inicialmente, serviram para suprir lacunas do POC-PT ou para responder a questões derivadas da conjuntura económica e financeira numa economia de mercado em permanente mudança e, actualmente, acompanham as alterações decorrentes do processo de normalização contabilística internacional; e **interpretações técnicas** (IT) para o esclarecimento de situações regulamentadas nas directrizes contabilísticas e no POC-PT. A estreita influência dos temas das IAS nas DC da CNC é demonstrada por diversos investigadores<sup>23</sup>. Especial atenção para a DC n.º 18 – revista no ano de 2005 – que estabelece a coexistência de dois referenciais: o das normas internacionais de contabilidade<sup>24</sup> (IAS) e o do normativo contabilístico nacional; desde finais de 1993, a própria Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) apoia as iniciativas da CNC<sup>25</sup>.

Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Portugal, e seu âmbito, na Ilustração 7.

### **Dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual**

Consciente das insuficiências das directivas comunitárias sobre contabilidade das sociedades, a União Europeia (UE) promoveu a publicação: da Directiva n.º 2001/65/CE<sup>26</sup>, do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia (PE-CUE), de 27 de Setembro de 2001, que altera as regras de valorização dos instrumentos financeiros; do Regulamento n.º 1606/2002 do PE-CUE, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das IAS-IFRS; e da Directiva n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho de 2003<sup>27</sup>, que alarga a utilização do conceito de “justo valor” para certos elementos do activo, para além dos instrumentos financeiros.

O Regulamento n.º 1606/2002, apresenta como linhas orientadoras: a adopção e a utilização das IAS-IFRS<sup>28</sup> e respectivas interpretações<sup>29</sup> (SIC-IFRI), na UE; a obrigação de preparação e apresentação de contas consolidadas em conformidade com as IAS-IFRS, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro<sup>30</sup>.

Mais tarde, com a aprovação do Regulamento n.º 1725/2003, em 21 de Setembro de 2003, a CE determinou a obrigação da adopção, com efeitos a partir de 16 de Outubro de 2003 em todos os Estados-Membros, das IAS vigentes à data de 14 de Setembro de 2002<sup>31</sup>. Até 21 de Dezembro de 2005, a CE fez publicar várias alterações ao Regulamento n.º 1725/2003, cujos efeitos práticos são a inclusão de IAS-IFRS e de IFRI, bem como das resultantes emendas e substituições às IAS e interpretações conexas vigentes<sup>32</sup>. A CE deu tratamento diferente à EC IASB, fazendo-a publicar como anexo às observações relativas a certas disposições do Regulamento n.º 1606/2002, ou seja, não lhe conferiu carácter obrigatório.

Estes factos descritos reflectem a adesão da UE ao processo de harmonização contabilística internacional liderado pelo IASB, cujo processo normalizador – apoiado pelo G4+1<sup>33</sup> – segue as orientações da *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO)<sup>34</sup>, e que se materializa, no es-

sencial, sob a forma de Directivas e Regulamentos.

No contexto da estratégia relativa ao processo de harmonização contabilística internacional em face da crescente aceitação das IAS do IASB<sup>35</sup>, a CNC aprovou, em 15 de Janeiro de 2003, o documento “projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística” para Portugal, que pretende o cumprimento das Directivas e Regulamentos da UE e a aproximação ao padrão mais exigente patenteado pelas IAS-IFRS. Neste projecto a CNC optou por um modelo que mantém ligações à actual prática contabilística, em conexão com a legislação da UE e com as IAS-IFRS, e que compreende dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual, a do IASB:

O **primeiro nível** apresenta uma configuração europeia/internacional, é dirigido às entidades com maiores exigências de relato financeiro no âmbito nacional, europeu e internacional e é constituído por elementos de adopção obrigatória<sup>36</sup> e por elementos de adopção facultativa ou recomendados<sup>37</sup>. O **segundo nível** apresenta uma configuração nacional, é dirigido às entidades que não tenham de aplicar o primeiro nível de normalização, e é constituído por elementos que têm em consideração critérios que vão desde o contexto económico nacional até à adaptabilidade ao primeiro nível de normalização<sup>38</sup>. A ligação entre os dois níveis de normalização será assegurada pelo facto de se subordinarem à mesma estrutura conceptual, dos modelos de demonstrações contabilísticas serem idênticos ou compatíveis, do código de contas ser comum e das normas contabilísticas de relato financeiro e as normas interpretativas se basearem nas IAS-IFRS e nas SIC-IFRI. A concretização deste novo modelo será assegurada através dos Regulamentos<sup>39</sup> n.º 1606/2001 e n.º 1725/2003 e de diplomas legais, aprovados ou a aprovar, que determinem que a normalização contabilística em Portugal assenta num modelo que compreende dois níveis de normalização subordinados a uma única estrutura conceptual, a do IASB, e aos restantes

elementos ora explicados. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em Portugal, e seu âmbito, na Ilustração 8.

### O Sistema de Normalização Contabilística

No seguimento do referido, a CNC tem vindo a preparar os instrumentos contabilísticos do novo modelo – o qual designou por Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – para vigorar a partir do ano de 2008.

O SNC prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, como o modelo do IASB adoptado na UE, garantindo a flexibilidade para acolher as alterações às normas do IASB adoptadas na UE e a compatibilidade com as Directivas Comunitárias. O SNC deverá ser criado por diplomas legais: Decreto-Lei e Portarias e inclui uma norma destinada a entidades de pequena dimensão e com reduzidas necessidades na preparação da informação contabilística.

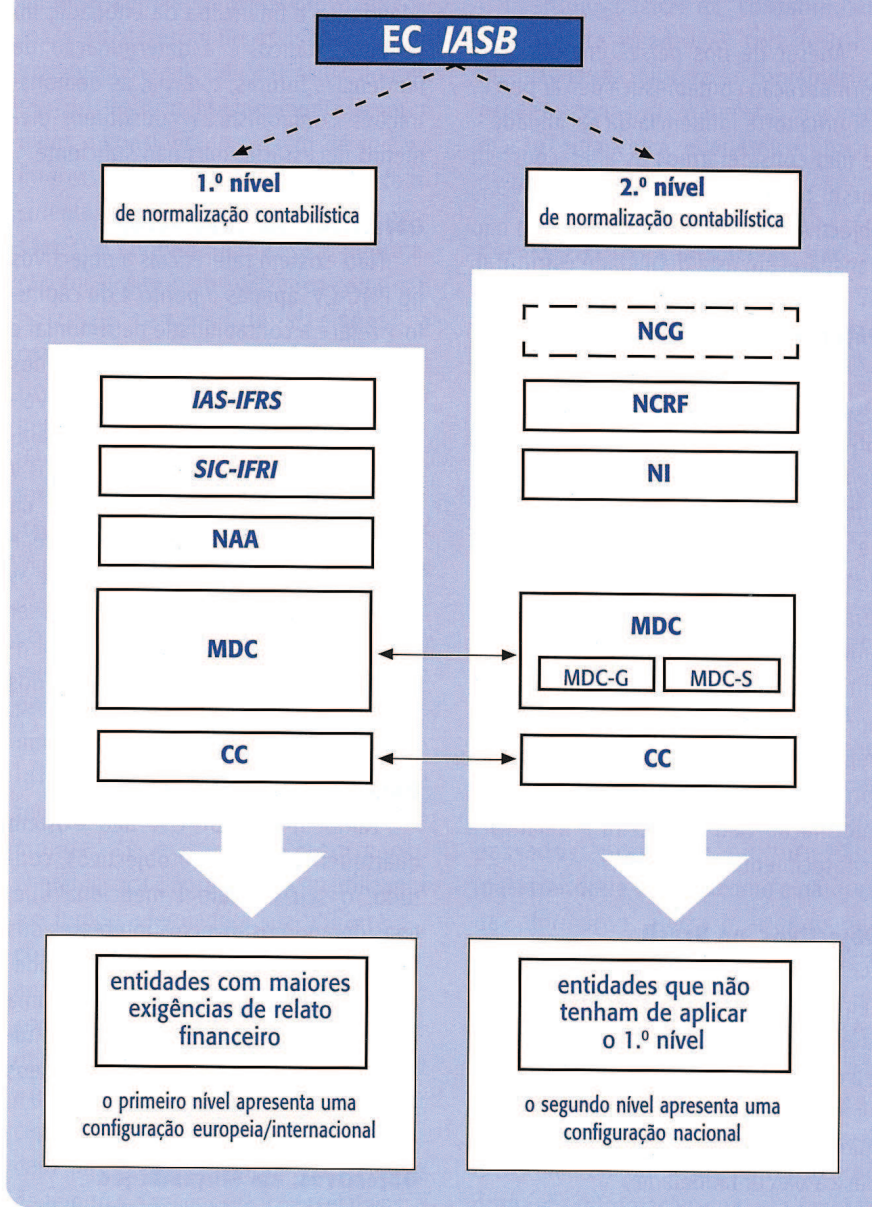
### O plano de contabilidade geral das empresas, de São Tomé e Príncipe

Ao considerar a contabilidade um elemento fundamental no apoio à gestão das unidades económicas e na elaboração de estatísticas nacionais, o Decreto-Lei n.º 16/94, de 30 de Junho de 1994, aprovou o actual documento de normalização contabilística em São Tomé e Príncipe, o plano OCAM<sup>40</sup> de contabilidade geral das empresas (PCGE-ST).

De acordo com o artigo 3.º do diploma que aprovou o PCGE-ST, este é aplicável a todas as empresas industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, que exerçam actividade em São Tomé e Príncipe, independentemente das suas formas jurídicas. Ficam de fora deste âmbito de aplicação as instituições bancárias e financeiras.

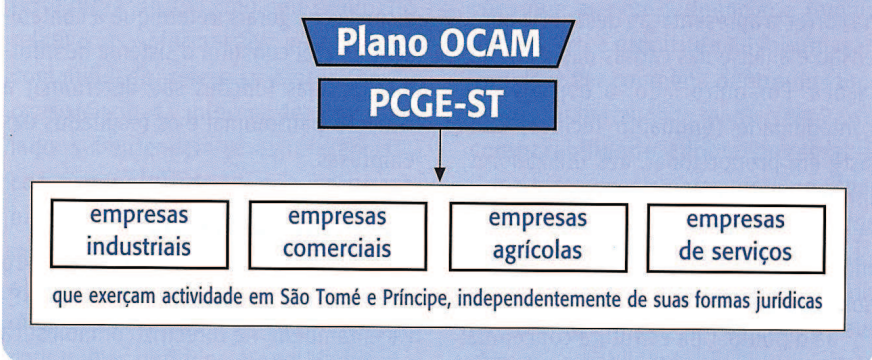
É competência do Ministro da Economia e Finanças as adaptações aos planos de contas específicos de cada profissão ou sector de actividade, em conformidade com o plano OCAM. Em apêndice, o esquema da normalização contabilística em São Tomé e Príncipe, e seu âmbito, na Ilustração 9.

ILUSTRAÇÃO 8 – Âmbito da normalização contabilística em Portugal, após as alterações.



Fonte: elaboração própria.

ILUSTRAÇÃO 9 – Âmbito da normalização contabilística São Tomé e Príncipe.



Fonte: elaboração própria.

## Objectivos da informação financeira

Apesar de nos países em estudo a normalização contabilística deixar perceber uma forte influência da fiscalidade – se não considerarmos as alterações em curso no Brasil e em Portugal – os objectivos da informação financeira não transparecem esta debilidade estrutural.

### Objectivos, em Angola

Na parte do PGC-AO intitulada “demonstrações financeiras”, o ponto 2, relativo aos objectivos, determina que as demonstrações contabilísticas proporcionam aos seus utilizadores informação, de apoio à tomada de decisões, acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma entidade; este objectivo pode não permitir, contudo, uma visão global do comportamento da entidade uma vez que as demonstrações contabilísticas relatam informação financeira – o que exclui a informação não financeira – relativa a acontecimentos passados.

### Objectivos, no Brasil

Os objectivos da informação financeira estão estabelecidos em dois documentos: a Resolução n.º 774/94 do CFC<sup>41</sup> e a deliberação n.º 29 da CVM, que aprova e referenda o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade.

De acordo com o ponto 1.4 da Resolução n.º 774/94 do CFC, não há qualquer dificuldade na delimitação dos objectivos da contabilidade (enquanto ciência) a partir do seu objecto, que é o património, por estarem concentrados na correcta apresentação deste e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Por outro lado, o objectivo da contabilidade (enquanto técnica) consiste em proporcionar, aos utilizadores, informações sobre aspectos de natureza económica, financeira e física do património das entidades e suas mutações, sob diversas formas.

Já o ponto 1 da estrutura conceptual básica da contabilidade, aprovada pela

deliberação n.º 29 da CVM, determina que constituem o objectivo principal da contabilidade, a avaliação da situação económica e financeira da entidade, no sentido estático, e a determinação de tendências futuras; todavia, as demonstrações contabilísticas constituem elemento necessário, mas não suficiente.

### Objectivos, em Cabo Verde

Não existem referências a objectivos no PNC-CV; apenas o ponto 4 do capítulo 1 refere a contabilidade patrimonial e financeira e a análise dos resultados quanto às naturezas dos custos e proveitos e do ponto de vista funcional. Também o projecto de revisão do PNC-CV nada refere quanto aos objectivos da informação financeira; de forma breve, e pouco precisa, o capítulo 3 indica que as demonstrações contabilísticas devem ser preparadas e apresentadas para responder às necessidades de informação dos utilizadores.

### Objectivos, na Guiné-Bissau

Também no POC-GW não existem quaisquer referências a objectivos, contudo, o seu capítulo I menciona que, considerando os diversos interesses dos utilizadores, a informação proporcionada deve ser compreensível e dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da empresa e dos seus resultados.

### Objectivos, em Moçambique

Tal como nos documentos de normalização contabilística dos países africanos antes abordados, com excepção para Angola, o PGC-MZ é omissivo quanto aos objectivos da informação financeira; no entanto, no seu capítulo I, relativo às disposições gerais, refere que a contabilidade geral constitui o sistema de informação cujas funções são determinar a situação patrimonial e os resultados das empresas.

### Objectivos, em Portugal

Os objectivos da informação contabilística estão consagrados no POC-PT e, também, na directriz contabilística n.º 18 da CNC, que ao adoptar uma

perspectiva conceptual, determina os objectivos das demonstrações contabilísticas e os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Assim, o capítulo 3.1 do POC-PT refere que as demonstrações contabilísticas devem proporcionar informação compreensível, de suporte às decisões dos utilizadores, acerca da posição financeira, das alterações na posição financeira e dos resultados das operações.

Entendimento seguido de perto pela directriz contabilística n.º 18 que, no seu ponto 3, determina, como objectivos das demonstrações contabilísticas, o proporcionar informações de forma verdadeira e apropriada, acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um vasto conjunto de utilizadores para a tomada de decisões.

### Objectivos, em São Tomé e Príncipe

Os objectivos da informação contabilística estão expressos no capítulo I do PCGE-ST, e podem resumir-se à determinação dos movimentos patrimoniais, da situação patrimonial e dos resultados; acrescenta, o artigo 17.º do diploma que aprova o PCGE-ST, que as demonstrações contabilísticas anuais devem ser regulares, verdadeiras e dar uma imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados.

### Análise comparativa

Parece razoável que os objectivos da informação financeira sejam adequados à percepção da mesma pelos utilizadores<sup>42</sup> proporcionando utilidade no apoio à tomada de decisões económicas que determinam a avaliação da capacidade, tempestividade e certeza da empresa de gerar dinheiro e equivalentes de dinheiro.

O desenvolvimento conceptual dos documentos de normalização contabilística dos países em estudo não facilita a leitura estruturada e a análise comparativa dos objectivos da informação financeira; no entanto, é possível estabelecer os seguintes pontos comuns: Brasil e Portugal apresentam capítulos reservados aos objectivos, em ambos os casos duplicados em documentos distintos,

com relativo desenvolvimento conceptual; Angola e São Tomé e Príncipe apresentam os objectivos, mas em capítulos com menor desenvolvimento conceptual; e Cabo Verde, Guiné-Bissau e Moçambique nada referem quanto aos objectivos, apresentando breves referências em capítulos dispersos, que enquadrámos como objectivos. Em apêndice, a comparação dos objectivos da informação financeira reconhecidos, directa ou indirectamente, nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 1.

### Características qualitativas da informação financeira

As características qualitativas referem-se a atributos que tornam útil aos utilizadores a informação proporcionada nas demonstrações contabilísticas; esta percepção em torno da utilidade não é, no entanto, acolhida por todos os países em estudo.

#### Características qualitativas, em Angola

Na parte do PGC-AO intitulada "políticas contabilísticas", o ponto 3, relativo às características qualitativas da informação financeira, elege como características qualitativas: a **relevância**, porque a informação é necessária para fundamentar e ou influenciar a tomada de decisões e as avaliações; e a **fiabilidade**, quando a informação é isenta de erros materiais e de juízos de valor; portanto a informação deverá ser *neutra, prudente e completa*, representando a posição financeira e os resultados de uma entidade e reflectindo a substância económica das operações e não meramente a sua forma legal.

#### Características qualitativas, no Brasil

As características qualitativas da informação financeira são apresentadas na NBC T n.º 1, intitulada "características da informação contábil", aprovada pela Resolução n.º 785/95, de 28 de Julho de

1995, que no seu ponto 1.3, relativo aos atributos da informação contabilística, determina que a informação contabilística deve ser verdadeira e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades de um grande número de diferentes utilizadores, sem privilegiar deliberadamente nenhum deles e considerado o facto de que os interesses destes nem sempre são coincidentes; considera atributos indispensáveis: a **confiabilidade**, se a informação for aceite pelo utilizador como suporte à tomada de decisões; a confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, plenitude e pertinência do seu conteúdo; a *veracidade* exige que as informações não contenham erros ou desvios e sejam preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e as NBC; a *plenitude* refere-se ao facto da informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende divulgar; a *pertinência* determina que o seu conteúdo e título da informação estejam de acordo; a **tempestividade**, respeitando a periodicidade, se e só se a informação contabilística é apresentada ao utilizador em tempo adequado à sua utilização; a **compreensibilidade**, se a informação se apresenta ao utilizador na forma mais compreensível, isto é, com *clareza e objectividade*; e a **comparabilidade**, se a informação permite ao utilizador a percepção da evolução, numa mesma entidade ou em diversas entidades, ao longo do tempo e das suas posições relativas; a manutenção deste atributo não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contabilística.

De forma menos clara, a Resolução n.º 774/94 do CFC, no seu ponto 1.5, relativo às informações geradas pela contabilidade, refere-se à *precisão* e à *consistência* da informação; por outro lado, subentendem-se as referências à **compreensibilidade** e à **comparabilidade**, pois determina que as informações devem permitir ao utilizador a observação e avaliação do comportamento da entidade, e a sua comparação com outros períodos ou entidades.

A deliberação n.º 29 da CVM, que aprova e referencia o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade, nada refere quanto às características qualitativas da informação contabilística; expõe, apenas, as naturezas da informação: financeira, económica, física e de produtividade.

#### Características qualitativas, em Cabo Verde

Não existem, no PNC-CV, quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira.

Já o projecto de revisão do PNC-CV, precisamente no capítulo 3, refere-se às características qualitativas como atributos que conferem utilidade à informação que as demonstrações contabilísticas proporcionam aos utilizadores, e que são: a **compreensibilidade**, pois a informação deve ser compreensível pelos utilizadores; a **relevância**, se a informação influencia as decisões económicas dos utilizadores ao ajudá-los na avaliação dos acontecimentos passados, presentes ou futuros; a **materialidade** que, tal como a natureza da informação, afecta o atributo relevância; a informação reveste-se de materialidade se a sua omissão ou inexactidão influenciarem as decisões económicas dos utilizadores; a **fiabilidade**, pois a informação deve ser digna de confiança, ou seja, isenta de erros materiais; a **representação fidedigna** da informação que, em favor da fiabilidade, deve representar fidedignamente as operações e outros acontecimentos que pretende apresentar ou se espera que apresente; a **neutralidade**, isto é, informação livre de considerações que possam influenciar a tomada de decisão; a **plenitude** da informação, que deve ser completa dentro dos limites da materialidade e do custo; e a **comparabilidade**, adoptando regras de valorização consistentes no tempo; não deve confundir-se com a mera uniformidade e não deve impedir a introdução de políticas contabilísticas mais adequadas, se em desacordo com a relevância e a fiabilidade.

### **Características qualitativas, na Guiné-Bissau**

O capítulo II do POC-GW, relativo às características da informação financeira, determina que esta deve ser entendida pelos diversos utilizadores e dar uma imagem verdadeira e apropriada do património da empresa e dos seus resultados, integrando: a **relevância**, enquanto a qualidade da informação influenciar as decisões dos utilizadores, atendendo à sua *materialidade e divulgação* em tempo útil; a **fiabilidade** da informação, que deve ser neutra e isenta de erros materiais e juízos prévios; e a **comparabilidade** da informação, em anos diferentes, através da consistência dos registos e da divulgação, o que permite análises de evolução e previsões.

### **Características qualitativas, em Moçambique**

Não existem, no PGC-MZ, quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira.

### **Características qualitativas, em Portugal**

O capítulo 3.2 do POC-PT, relativo às características da informação financeira, refere que a qualidade principal desta é ser compreensível aos utilizadores. A sua utilidade é determinada por características qualitativas, a seguir enunciadas, que, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas, permitem a preparação de demonstrações contabilísticas que apresentem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa: a **relevância**, como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utilizadores, ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações; relaciona-se com a materialidade, pois esta estabelece o ponto a partir do qual a informação tem utilidade, isto é, a informação é de relevância material se a sua omissão ou erro forem susceptíveis de influenciar as decisões; por outras palavras, a relevância afere-se à natureza ou qualidade da informação, o que implica a sua divulga-

ção tempestiva, e a materialidade depende da sua dimensão; a **fiabilidade**, como a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao divulgar de forma neutra o que tem por finalidade apresentar ou se espera presente, sendo necessário que os acontecimentos sejam apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não apenas com a sua forma legal; e a **comparabilidade**, suportada na consistência da divulgação e da quantificação dos acontecimentos, permitindo identificar tendências na posição financeira e resultados da empresa, sem impedir a adopção de conceitos, princípios e normas contabilísticas alternativas, quando relevantes e fiáveis.

### **Características qualitativas, em São Tomé e Príncipe**

No PCGE-ST, não existem quaisquer referências às características qualitativas da informação financeira; no entanto, no texto da introdução encontram-se referências à utilidade da informação na tomada de decisões, bem como à sua objectividade e comparabilidade.

### **Análise comparativa**

Do ora exposto, sobressai a dificuldade de obter uma estruturação das características qualitativas da informação financeira, no entanto, é possível estabelecer as seguintes linhas de orientação: as principais características qualitativas são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade e a comparabilidade; existem atributos das características qualitativas que em certos países são considerados como tal; são os casos da divulgação tempestiva, no Brasil, e da materialidade, da fidedignidade, da neutralidade e da plenitude, em Cabo Verde; em regra, relevância está associada à natureza da informação, à sua materialidade e divulgação tempestiva; apenas Angola e Portugal referem que o registo das operações deve atender à substância económica e não apenas à forma legal; e Moçambique é omissivo quanto às características qualitativas, tal como São Tomé e Príncipe que apenas faz breves refe-

rências à objectividade e à comparabilidade.

Em apêndice, a comparação das características qualitativas da informação financeira reconhecidas, directa ou indirectamente, nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 2.

## **Princípios contabilísticos**

A existência de princípios contabilísticos está relacionada com a necessidade, comum a qualquer profissional de contabilidade, de preparar as demonstrações contabilísticas de forma a obter a imagem adequada da situação económica e financeira e dos resultados das entidades.

Só desta forma é possível alcançar o atributo da comparabilidade e, assim, proporcionar informação útil no apoio à tomada de decisões.

### **Princípios contabilísticos, em Angola**

No ponto 4 do PGC-AO, do capítulo relativo às políticas contabilísticas, são estabelecidas as bases de apresentação das demonstrações contabilísticas: continuidade; e acréscimo.

No ponto seguinte do PGC-AO, ainda do mesmo capítulo, são considerados os seguintes princípios contabilísticos: consistência; materialidade; não compensação de saldos; e comparabilidade.

### **Princípios contabilísticos, no Brasil**

No Brasil, em acordo ao artigo 177 da LSA-BR, a escrituração será mantida em registos permanentes, em obediência às regras da legislação comercial, da própria LSA-BR e aos princípios de contabilidade geralmente aceites. Estes princípios, designados princípios fundamentais da contabilidade, estão consagrados em dois documentos: a Resolução n.º 750/93 do CFC, de 29 de Dezembro de 1993, e o apêndice aprovado pela Resolução n.º 774/94 do CFC, de 16 de Dezembro de 1994, sobre os princípios fundamentais de contabilidade; e a de-

liberação n.º 29 da CVM, de 5 de Fevereiro de 1986, que aprova e referencia o Pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceptual básica da contabilidade.

De acordo com o artigo 2.º da Resolução n.º 750/93 do CFC, os princípios fundamentais da contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade e, nos termos do seu artigo 3.º, são os seguintes: entidade; continuidade; oportunidade; registo pelo valor original; actualização monetária; competência; e prudência. O esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência destes mesmos princípios consta da referida Resolução n.º 774/94 do CFC. Considerando as normas internacionais de contabilidade, a Resolução n.º 900/01 do CFC, de 22 de Março de 2001, determinou regras de aplicação prática do princípio da actualização monetária.

Já o ponto 1 da estrutura conceptual básica da contabilidade, aprovada pela deliberação n.º 29 da CVM, classifica os princípios fundamentais da contabilidade em três categorias básicas: postulados ambientais (entidade contabilística; e continuidade da entidade); princípios contabilísticos propriamente ditos (custo como base de valor; denominador comum monetário; realização da receita; e confronto das despesas com as receitas e com os períodos contabilísticos); e convenções ou restrições aos princípios contabilísticos fundamentais (objectividade; materialidade; conservadorismo; e consistência). Acrescenta que numa enunciação axiomática da teoria da contabilidade, os postulados seriam os próprios axiomas, os princípios seriam os teoremas e as convenções (ou restrições) seriam os corolários.

### Princípios contabilísticos, em Cabo Verde

Não existem quaisquer referências a princípios contabilísticos no PNC-CV; no entanto, o capítulo 4 do projecto de revisão do PNC-CV indica os seguintes princípios contabilísticos: continuidade; consistência; acréscimo ou especialização dos exercícios ou, ainda, efectividade das

Tabela 1 – Comparação dos objectivos da informação financeira nos países lusófonos.

Objectivos \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Posição ou situação financeira	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Situação económica e financeira	-	Sim	-	-	-	-	-
Património	-	Sim	Sim	-	Sim	-	Sim
Desempenho	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Resultados	-	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim
Alterações na posição financeira	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Imagem verdadeira e apropriada	-	-	-	Sim	-	Sim	Sim
Limitações da contabilidade	Sim	Sim	-	-	-	-	-

Tabela 2 – Comparação das características qualitativas da informação financeira nos países lusófonos.

Características \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
<b>Relevância</b>	<b>Sim</b>	-	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	-	<b>Sim</b>	-
Natureza da informação	-	-	Sim	-	-	Sim	-
Divulgação tempestiva	-	C. Q.	-	Sim	-	Sim	-
Materialidade	-	-	C. Q.	Sim	-	Sim	-
<b>Fiabilidade</b>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	-	<b>Sim</b>	-
Fidedignidade / Verdade	-	Sim	C. Q.	-	-	-	-
Neutralidade	Sim	-	C. Q.	Sim	-	Sim	-
Prudência	Sim	-	-	-	-	-	-
Plenitude	Sim	Sim	C. Q.	-	-	-	-
Pertinência	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância económica sobre forma legal	Sim	-	-	-	-	Sim	-
<b>Compreensibilidade</b>	-	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	-	-	<b>Sim</b>	-
Clareza	-	Sim	-	-	-	-	-
Objectividade	-	Sim	-	-	-	-	B. R.
<b>Comparabilidade</b>	-	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	<b>Sim</b>	-	<b>Sim</b>	<b>B. R.</b>
Consistência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-

Legendas: C. Q. Característica qualitativa. – B. R. Breve referência.

Tabela 3 – Comparação dos princípios contabilísticos nos países lusófonos.

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
<b>Pressupostos subjacentes</b>							
Acréscimo	Sim	-	-	-	-	-	-
Continuidade	Sim	Sim	-	-	-	-	-
Entidade	-	Sim	-	-	-	-	-
<b>Princípios contabilísticos</b>							
Acréscimo / especialização dos exercícios	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Actualização monetária	-	Sim	-	-	-	-	-
Comparabilidade	Sim	-	-	-	-	-	-
Confronto das despesas com as receitas	-	Sim	-	-	-	-	-
Consistência	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Continuidade	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
Correspondência de balanços sucessivos	-	-	-	Sim	-	-	Sim
Custo histórico	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	-
Denominador comum monetário	-	Sim	-	-	-	-	-
Entidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Materialidade	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
Não compensação de saldos	Sim	-	-	Sim	-	-	-
Oportunidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Prudência	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
Realização da receita	-	Sim	-	-	-	-	-
Substância sobre a forma	-	-	Sim	-	-	Sim	-
<b>Restrições aos princípios contabilísticos</b>							
Conservadorismo	-	Sim	-	-	-	-	-
Consistência	-	Sim	-	-	-	-	-
Materialidade	-	Sim	-	-	-	-	-
Objectividade	-	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

operações; prudência; substância sobre a forma; materialidade; e custo histórico.

### **Princípios contabilísticos, na Guiné-Bissau**

Nos termos do capítulo III do POC-GW a preparação das demonstrações contabilísticas deve fundamentar-se nos seguintes princípios contabilísticos: continuidade; uniformidade; especialização dos exercícios; custo histórico; prudência; materialidade; não compensação de saldos; e correspondência de balanços sucessivos.

### **Princípios contabilísticos, em Moçambique**

No capítulo I do PGC-MZ, relativo às disposições gerais, o ponto 1.º do título "critérios valorimétricos" determina que na valorização dos meios da empresa devam ser aplicados os seguintes princípios: consistência dos exercícios; custo histórico; efectivação das operações.

### **Princípios contabilísticos, em Portugal**

Em Portugal, os princípios contabilísticos encontram-se dispersos nas normas internacionais de contabilidade do IASB, no POC-PT e nas directrizes contabilísticas da CNC.

Os princípios contabilísticos constantes do capítulo 4 do POC-PT – para os quais não se apontam preferências<sup>43</sup> – são considerados fundamentais: continuidade; consistência; especialização ou acréscimo; custo histórico; prudência; substância sobre a forma; e materialidade.

### **Princípios contabilísticos, em São Tomé e Príncipe**

O artigo 20.º do diploma que aprova o PCGE-ST refere que as demonstrações contabilísticas anuais devem respeitar o princípio da prudência e que a sua preparação supõe a continuidade das actividades normais da empresa.

Outras referências são encontradas na "introdução à primeira edição em francês" do PCGE-ST que refere os seguintes princípios contabilísticos: consistência; prudência; e identidade.

### **Análise comparativa**

Designar os princípios contabilísticos como "geralmente aceites" significa que, devidamente enquadrados numa estrutura conceptual, são aceites por uma entidade normalizadora como de aplicação universalmente geral, ou seja, são válidos para todas as entidades, quaisquer que sejam as suas formas jurídicas, actividades e dimensões. O sentido amplo do conceito inclui<sup>44</sup> os fundamentos básicos da contabilidade, qualquer que seja a sua natureza conceptual, e as regras concretas aplicáveis a situações ou factos específicos. As diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos princípios contabilísticos, nos países em estudo, dificultam a análise transversal dos mesmos. Contudo, se atendermos aos pressupostos subjacentes e às restrições aos princípios contabilísticos adoptados em alguns países, é possível estabelecer as subseqüentes linhas de orientação: apenas em Angola e no Brasil são apresentados pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações contabilísticas; actualmente, Cabo Verde não apresenta princípios contabilísticos; esta lacuna poderá ser preenchida com a aprovação do projecto de revisão do PNC-CV; o número de princípios contabilísticos adoptados, em Moçambique e em São Tomé e Príncipe, é três; existe um conjunto heterogéneo de princípios contabilísticos que, nalguns casos, se consideram características qualitativas ou pressupostos subjacentes; é possível identificar um grupo de princípios contabilísticos que são adoptados em cinco países: acréscimo ou especialização dos exercícios, consistência, continuidade, custo histórico, materialidade e prudência; admitindo a consistência como restrição no Brasil, este princípio é o único que reúne consenso, seguido de perto pelo princípio do acréscimo ou especialização dos exercícios; ainda no Brasil, parece pouco clara a relação entre prudência (princípio) e conservadorismo (restrição); a actualização monetária e outros cinco princípios contabilísticos são reconhecidos nessa qualidade, exclusivamente no Brasil; apenas Brasil e Portugal adoptam o prin-

cípio da substância sobre a forma; e apenas o Brasil admite restrições aos princípios contabilísticos.

A comparação dos princípios contabilísticos reconhecidos nos países lusófonos, na Tabela 3, considerando que: no Brasil, o "princípio da competência" se refere ao "princípio do acréscimo / especialização dos exercícios"; e o "princípio do registo pelo valor original" e o "princípio do custo como base de valor" se referem ao "princípio do custo histórico"; no POC-GW, o "princípio da uniformidade" se refere ao "princípio da consistência"; no PGC-MZ, o "princípio da identidade" se refere ao "princípio do acréscimo / especialização dos exercícios"; e no PCGE-ST, o "princípio da identidade" se refere ao "princípio da correspondência de balanços sucessivos".

### **Classes de contas**

As classes de contas, enquanto meio para atingir o objectivo da preparação de informação, têm configuração própria em função da definição de elementos das demonstrações contabilísticas; nos países em estudo, com excepção do Brasil, torna-se evidente a opção por nomenclaturas comuns, através da imposição de códigos e de listas de contas.

### **Classes de contas, em Angola**

No início do PGC-AO, a parte "principais alterações", nos pontos 2.7 e 2.9, refere a ausência de normas internacionais relativas à utilização de quadro e lista de contas, entenda-se códigos de contas, e à forma de organização das classes de contas. Posteriormente, na parte "quadro e listas de contas", o ponto 1 apresenta três justificações da sistematização e codificação das rubricas para efeitos de registo contabilístico: orientar o processo de reconhecimento das operações e outros acontecimentos; simplificar o controlo dos registos efectuados; e facilitar a consulta de saldos e quantias para efeitos de preparação das demonstrações contabilísticas.

As classes são divididas em três grandes grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Acrescenta que é obrigatória a utilização das classes relativas à contabilidade geral que, para auxiliar a sua interpretação e aplicação, conta com uma parte intitulada “notas explicativas”: classe 1 – meios fixos e investimentos; classe 2 – existências; classe 3 – terceiros; classe 4 – meios monetários; classe 5 – capital e reservas; classe 6 – proveitos e ganhos por natureza; classe 7 – custos e perdas por natureza; classe 8 – resultados. As notas explicativas, que contam com a transposição do conteúdo das normas internacionais existentes, restringem ao mínimo as regras de movimentação das contas, incluem definições de termos contabilísticos e orientações sobre o reconhecimento dos elementos nas demonstrações contabilísticas.

#### **Classes de contas, no Brasil**

Os documentos de normalização contabilística, no Brasil, não estabelecem códigos para as classes de contas.

A análise efectuada determina que, no Brasil não existe uniformidade – pelo menos, com suporte em diploma legal – ao nível dos códigos e, consequentemente, da lista de contas; a informação encontra-se dispersa nos seguintes documentos: a LSA-BR refere, no seu artigo 176 – Capítulo XV – secção II, relativa às demonstrações contabilísticas – que as contas semelhantes poderão ser agrupadas e os pequenos saldos poderão ser agregados sob determinadas condições e veda a utilização de designações genéricas – como “diversas contas” ou “contas correntes” – o que parece constituir a primeira aproximação à definição de classe de contas; a NBC T n.º 2.5, intitulada “contas de compensação”, aprovada pela Resolução n.º 612/85, de 17 de Dezembro de 1985, refere-se de forma linear às contas de ordem; o artigo 178 da LSA-BR determina que no balanço as contas são classificadas em função dos elementos patrimoniais nelas registados e agrupadas de modo a proporcionar conhecimento ao utilizador; o § 1.º do artigo 178

estabelece, para o activo, os seguintes grupos: activo circulante, activo realizável a longo prazo e activo permanente, este dividido em investimentos, activo imobilizado e activo diferido; o § 2.º do artigo 178 estabelece, para o passivo, os seguintes grupos: passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros, património líquido, este dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados; o artigo 187 estabelece, para a demonstração do resultado do exercício, a discriminação dos seguintes itens (receita bruta das vendas e serviços, deduções das vendas, abatimentos e impostos; receita líquida das vendas e serviços, custo das mercadorias e serviços vendidos e lucro bruto; despesas com as vendas, despesas financeiras deduzidas das receitas, despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais; lucro ou prejuízo operacional e receitas e despesas não operacionais; resultado do exercício antes dos impostos – designado “imposto sobre a renda” – e provisão para os impostos; participações de obrigações – designadas “debêntures” – empregados, administradores e partes beneficiárias; contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados; e lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu valor por acção do capital social); por último, e para as sociedades que aplicam o Código Civil, o parágrafo único do artigo 1183 determina, de forma elementar, que é permitido o uso de códigos de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Pelo exposto é possível estabelecer que no Brasil, ao nível da lista de contas, a secção II do capítulo XV da LSA-BR determina grupos de contas para os elementos do activo e do passivo e para os elementos que evidenciam a formação dos resultados. As contas de ordem são referidas na NBC T n.º 2.5, aprovada pela Resolução n.º 612/85 do CFC.

#### **Classes de contas, em Cabo Verde**

O subcapítulo 1.3 do PNC-CV, intitulado “código de contas”, apresenta

um quadro de contas que, de forma indirecta, são divididas em três grandes grupos: classe 0 – é omissa quanto à sua utilidade; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral, também designada “financeira e patrimonial” e “externa”, prevê a utilização das seguintes classes que, no subcapítulo 1.4 e respectivos apêndices, contam com indicações técnicas sobre a compreensão, movimentação e valorização das respectivas contas: classe 1 – meios monetários; classe 2 – terceiros e antecipações; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos por natureza; classe 7 – proveitos por natureza; classe 8 – resultados.

O projecto de revisão do PNC-CV, nas considerações técnicas relativas ao quadro e códigos de contas, sublinha a opção de uma estrutura próxima da existente, da qual resultam a alteração da designação de algumas<sup>45</sup> classes – no caso da classe 3 é proposta uma nova estrutura, em sistema de inventário permanente e em sistema de inventário intermitente – e a criação e alteração de códigos de contas devido à introdução, no ordenamento fiscal de Cabo Verde, do imposto sobre o valor acrescentado, intenção concretizada com a publicação do já referido Decreto-Lei n.º 39/2003, de 20 de Outubro de 2003.

#### **Classes de contas, na Guiné-Bissau**

Os capítulos VIII e IX do POC-GW, relativos ao quadro e códigos de contas, concebem a divisão das contas em três grandes grupos: classe 0 – outras informações; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo X, contam com notas explicativas sobre o âmbito e movimentação de algumas contas: classe 1 – disponibilidades; classe 2 – terceiros; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos e perdas; classe 7 – proveitos e ganhos; classe 8 – resultados.

### Classes de contas, em Moçambique

O capítulo II do PGC-MZ, relativo ao quadro e códigos de contas, actualizado pelo Diploma Ministerial n.º 221/98, de 30 de Dezembro, subentende a divisão das contas em três grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, nos capítulos III e IV designados, respectivamente, “terminologia” e “modalidades de funcionamento”, contam com notas explicativas para algumas contas: classe 1 – meios circulantes financeiros; classe 2 – meios circulantes materiais; classe 3 – meios imobilizados; classe 4 – credores; classe 5 – fundos próprios; classe 6 – custos; classe 7 – proveitos; classe 8 – resultados.

### Classes de contas, em Portugal

A conjugação das considerações técnicas e dos capítulos 10 e 11 do POC-PT, ambos relativos ao quadro e códigos de contas, relevam a divisão das contas em três grandes grupos: classe 0 – contas de ordem; classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica, também designada “interna” ou “de custos”.

Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo 12, contam com notas explicativas para algumas contas: classe 1 – disponibilidades; classe 2 – terceiros; classe 3 – existências; classe 4 – imobilizações; classe 5 – capital, reservas e resultados transitados; classe 6 – custos e perdas; classe 7 – proveitos e ganhos; classe 8 – resultados.

### Classes de contas, em São Tomé e Príncipe

A conjugação dos capítulos I e II do PCGE-ST, este relativo ao quadro e códigos de contas, releva a divisão das contas em dois grandes grupos: classes 1 a 8 – contabilidade geral; e classe 9 – contabilidade analítica de exploração.

As contas relativas à contabilidade geral são, ainda, divididas em duas partes, uma relativa às contas de movimentos, patrimoniais e de gestão, e outra

Tabela 4 – Comparação das classes de contas da informação financeira nos países lusófonos.

Classes de contas \ Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
Contas de ordem	0	-	0	0	0	0	Nota
Disponibilidades	4	-	1	1	1	1	5
Terceiros	3	-	2	2	1 e 4	2	1, 4 e 5
Existências	2	-	3	3	2	3	3
Imobilizações	1	-	4	4	3	4	2
Capital, reservas e resultados transitados	5	-	5	5	5	5	1
Custos por naturezas	7	-	6	6	6	6	6
Proveitos por naturezas	6	-	7	7	7	7	7
Apuramento dos resultados	8	-	8	8	8	8	8
Contabilidade analítica	9	-	9	9	9	9	9

Nota: No PCGE-ST, a classe 0 destina-se a contas de situação patrimonial e de gestão extra-exploração.

Fonte: elaboração própria.

relativa às contas de situação patrimonial. Original, no mínimo, é a utilização da classe 0, que determina a existência de classes e contas precedidas do algarismo “0” indicando que as mesmas são contas de situação patrimonial ou contas de gestão extra-exploração, relativas a perdas e ganhos. Para a contabilidade geral são definidas as seguintes classes que, no capítulo III e IV, contam com algumas disposições gerais, terminologia e modalidades de funcionamento: Classes de contas patrimoniais (movimento patrimonial seguido, entre parêntesis, de situação patrimonial): classe 1 (01) – capitais permanentes; classe 2 (02) – valores imobilizados; classe 3 (03) – existências; classe 4 (04) – terceiros e regularizações; classe 5 (05) – contas financeiras; classe 8 (08) – contas patrimoniais especiais. Classes de contas de gestão (exploração seguida, entre parêntesis, de extra-exploração): classe 6 (06) – custos e perdas por natureza; classe 7 (07) – proveitos e ganhos por natureza; classe 8 (08) – saldos característicos de gestão.

### Análise comparativa

A maioria dos países utiliza códigos de contas como meio para atingir um fim; apenas o Brasil não estabelece códigos de contas e, conseqüentemente, remete para alguns artigos da LSA-BR os grupos de contas para os elementos do património e para os elementos que evidenciam a formação dos resultados. Nos restantes países, a estruturação das classes de contas permite perceber a divisão clara entre a contabilidade analítica (classe 9) e a contabilidade geral (classes 1 a

8); com excepção de São Tomé e Príncipe, as contas de ordem apresentam classe própria (classe 0). As contas da contabilidade geral apresentam, em regra, a seguinte estrutura: classes 1 a 5, contas patrimoniais; classes 6 e 7, contas de custos e proveitos; e classe 8, apuramento dos resultados. Em apêndice, a comparação – com base na nomenclatura do POC-PT – das classes de contas que constam nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 4.

## Demonstrações contabilísticas

A apresentação dos elementos nas demonstrações contabilísticas implica um processo de subclassificação dos mesmos, dependendo das suas naturezas ou funções, para que a informação a proporcionar seja útil no apoio à tomada de decisões.

### Demonstrações contabilísticas, em Angola

No ponto 1 da parte do PGC-AO, relativa aos componentes das demonstrações contabilísticas, é estabelecido que são de preparação obrigatória as seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço»; a «demonstração de resultados (por natureza)» ou, em sua substituição, a «demonstração de resultados (por função)»; a «demonstração de fluxos de caixa (método directo)» ou, em sua substituição, a «demonstração de fluxos de caixa (método indirecto)»; e as «notas às contas». Em apêndice, uma síntese re-

## ILUSTRAÇÃO 10 – Síntese das demonstrações contabilísticas em Angola.

### BALANÇO

#### activo

activos não correntes  
activos correntes

#### capital próprio e passivo

capital próprio  
passivo não corrente  
passivo corrente

### DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

#### (por natureza)

proveitos operacionais  
custos operacionais

#### resultados operacionais

resultados financeiros

#### resultados antes de impostos

imposto sobre o rendimento

#### resultados líquidos das actividades correntes

resultados extraordinários e imposto s/ rendimento

#### resultados líquidos do exercício

### DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

#### (por função)

vendas e prestações de serviço  
custo das vendas

#### margem bruta

outros proveitos e custos operacionais  
custos de distribuição e administrativos

#### resultados operacionais

resultados financeiros

#### resultados antes de impostos

imposto sobre o rendimento

#### resultados líquidos das actividades correntes

resultados de operações descontinuadas  
efeitos das alterações de políticas contabilísticas  
resultados extraordinários e imposto s/ rendimento

#### resultados líquidos do exercício

### DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

#### (método directo)

recebimentos de clientes

pagamentos a fornecedores e empregados  
**caixa gerado pelas operações**

juros pagos e imposto sobre o rendimento  
rubricas extraordinárias

#### caixa líquido - actividades operacionais

recebimentos provenientes de investimento  
pagamentos respeitantes ao investimento

#### caixa líquido - actividades de investimento

recebimentos provenientes de financiamento  
pagamentos respeitantes ao financiamento

#### caixa líquido - actividades de financiamento

**aumento líquido de caixa e seus equivalentes**

**caixa e equivalentes no início do período**

**caixa e equivalentes no fim do período**

### DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

#### (método indirecto)

resultado líquido do exercício

ajustamentos e alterações no capital circulante  
**caixa gerado pelas operações**

juros pagos e imposto sobre o rendimento  
rubricas extraordinárias

#### caixa líquido - actividades operacionais

recebimentos provenientes de investimento  
pagamentos respeitantes ao investimento

#### caixa líquido - actividades de investimento

recebimentos provenientes de financiamento  
pagamentos respeitantes ao financiamento

#### caixa líquido - actividades de financiamento

**aumento líquido de caixa e seus equivalentes**

**caixa e equivalentes no início do período**

**caixa e equivalentes no fim do período**

Fonte: elaboração própria a partir da LSA-BR.

representativa dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para as notas às contas, na Ilustração 10.

### Demonstrações contabilísticas, no Brasil

O capítulo XV da LSA-BR, no seu artigo 176 da secção II, relativa às demonstrações contabilísticas, indica como demonstrações contabilísticas: o «balanço patrimonial»; a «demonstração de lucros ou prejuízos acumulados» que, de acordo com a parte final do § 2.º do artigo 186, pode ser incluída na «demonstração das mutações do património líquido»; a «demonstração do resultado do exercício»; e a «demonstração das origens e aplicações de recursos». Contudo, o § 6.º do artigo 176 da LSA-BR refere que a companhia fechada que, à data do ba-

lanço, apresente património líquido de valor não superior a um milhão de reais, não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. Os § 4.º e 5.º do artigo 176 e a NBC T n.º 6.2 determinam a preparação e apresentação de «notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações adicionais» o que compreende informações de natureza social, de produtividade e sobre os segmentos dos negócios.

Entretanto, quer o anteprojecto de reformulação da LSA-BR, quer o projecto de Lei n.º 3741/2000 e o respectivo substitutivo, consideram a substituição da «demonstração das origens e aplicações de recursos» pela «demonstração dos fluxos de caixa» – que indicará as alterações ocorridas durante o exercí-

cio, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações num mínimo de três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos – e a adopção da «demonstração do valor adicionado», para as companhias abertas; todavia, o referido último documento recomenda a alteração do § 6.º do artigo 176 da LSA-BR, para que a companhia fechada que, à data do balanço, apresente património líquido de valor inferior a três milhões de reais, não seja obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Também a NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.7, aprovadas pela Resolução n.º 686/90, de 14 de Dezembro de 1990 – e que regulamenta conceitos, conteúdos, estruturas e nomenclaturas das demonstrações

## ILUSTRAÇÃO 11 – Síntese das demonstrações contabilísticas no Brasil – LSA-BR.

### BALANÇO PATRIMONIAL

#### activo

activo circulante  
activo realizável a longo prazo  
activo permanente

#### passivo

passivo circulante  
passivo exigível a longo prazo  
resultados de exercícios futuros

#### património líquido

### DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

#### origens de recursos

lucro do exercício, depreciação e amortização  
(± variação nos resultados de exercícios futuros)  
realização do capital social  
contribuições para reservas de capital  
recursos de terceiros  
aumento do passivo exigível a longo prazo  
redução do activo realizável a longo prazo  
alienação de investimentos do activo imobilizado  
alienação de direitos do activo imobilizado

#### aplicações de recursos

dividendos distribuídos  
redução do passivo exigível a longo prazo  
aumento do activo realizável a longo prazo  
aumento dos investimentos e do activo diferido  
aquisição de direitos do activo imobilizado

#### aumento / redução do capital circulante líquido

saldo inicial do activo e passivo circulantes  
saldo final do activo e passivo circulantes

### DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

receita bruta / líquida das vendas e serviços  
custo das mercadorias e serviços vendidos

#### resultado bruto

despesas com vendas  
despesas financeiras, deduzidas das receitas  
despesas gerais e administrativas  
outras despesas operacionais

#### lucro / prejuízo operacional

receitas e despesas não operacionais  
resultado antes do imposto da renda  
provisão para o imposto da renda  
participações no resultado

...

#### lucro / prejuízo líquido do exercício

#### lucro / prejuízo líquido do exercício por acção

### DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

#### saldo inicial

ajustes de exercícios anteriores  
correção monetária do saldo inicial  
reversões de reservas  
lucro líquido do exercício  
transferências para reservas  
dividendos  
parcela dos lucros incorporada ao capital

#### saldo final

#### dividendo por acção

### DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

#### saldo inicial

fluxos das operações  
fluxos dos financiamentos  
fluxos dos investimentos

#### saldo final

Fonte: elaboração própria a partir da LSA-BR.

contabilísticas – referem as mesmas demonstrações contabilísticas, excepto a demonstração dos fluxos de caixa.

Uma síntese representativa das disposições, da LSA-BR e das NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.7, com excepção para as notas explicativas, nas Ilustrações 11 e 12, que apresentam semelhanças e esclarecem pequenas diferenças de pormenor, por exemplo: no «balanço patrimonial» da LSA-BR, o património líquido é incluído no passivo, o que não acontece na NBC T n.º 3.2; na «demonstração das origens e aplicações de recursos» da NBC T n.º 3.6, o valor resultante das operações da entidade é separado das restantes origens e aplicações de recursos; na «demonstração do resultado do exercício» da LSA-BR, é incluída informação sobre o lucro ou prejuízo por acção; na «demonstração de lucros ou prejuízos acumulados» da LSA-BR, é incluída informação sobre o

dividendo por acção; a «demonstração das mutações do património líquido» da NBC T n.º 3.5, não estando prevista na LSA-BR, é obrigatória para as companhias abertas, conforme instrução n.º 59/86 da CVM, de 22 de Dezembro de 1986.

### Demonstrações contabilísticas, em Cabo Verde

Os subcapítulos 1.1 e 1.2 do PNC-CV determinam a elaboração das seguintes demonstrações contabilísticas, em versão integral e simplificada: o «balanço sintético» e o «balanço analítico»; a «demonstração dos resultados líquidos»; a «demonstração de resultados por funções»; o «mapa de origem e aplicação de fundos»; a «demonstração dos resultados extraordinários do exercício» e a «demonstração dos resultados de exercícios anteriores»; e os «mapas de desenvolvimento» para as vendas, o custo das ven-

das, os custos industriais não incorporados, os custos de distribuição e os custos administrativos; o Decreto n.º 26/87, de 19 de Março de 1987, aprovou o «anexo ao balanço e à demonstração de resultados».

O projecto de revisão do PNC-CV, no capítulo relativo às demonstrações contabilísticas, não altera substancialmente este cenário uma vez que propõe a adopção de versões sintética e analítica do balanço e da demonstração dos resultados, para além do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados.

Uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo e os vários mapas de desenvolvimento, na Ilustração 13.

### Demonstrações contabilísticas, na Guiné-Bissau

Em observância do disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei 18/94, os capítulos

## ILUSTRAÇÃO 12 – Síntese das demonstrações contabilísticas no Brasil – CFC.

### **BALANÇO PATRIMONIAL**

#### **activo**

- activo circulante
- activo realizável a longo prazo
- activo permanente

#### **passivo**

- passivo circulante
- passivo exigível a longo prazo

#### **património líquido**

- capital
- reservas
- lucros ou prejuízos acumulados

### **DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS**

#### **operações da entidade**

- resultado líquido do período
- ± rectificações
- (operações que não afectaram capital circulante)
- = origens ou aplicações de recursos

#### **origens de recursos**

- aumentos de capital
- realização de activos de longo prazo / permanentes
- aumento do capital de terceiros de longo prazo

#### **aplicações de recursos**

- participações nos lucros (sócios ou accionistas)
- aquisição do permanente
- aumentos dos activos a longo prazo
- redução das obrigações de longo prazo
- reembolsos de capital

#### **variação do capital circulante líquido**

- saldo inicial do activo e passivo circulantes
- variações líquidas do período
- saldo final do activo e passivo circulantes

### **DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO**

#### **Receitas**

- Insumos adquiridos de terceiros
- Retenções

Valor adicionado líquido produzido pela entidade

Valor adicionado recebido em transferência

Valor adicionado total a distribuir

Distribuição do valor adicionado

### **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**

receita bruta / líquida das vendas e serviços  
custo produtos / mercadorias / serviços vendidos

#### **resultado bruto**

ganhos e perdas operacionais  
despesas administrativas, com vendas e outras  
despesas e receitas financeiras

#### **resultado operacional**

receitas e despesas não operacionais  
**resultado antes do imposto da renda**

provisão para o imposto da renda  
participações no resultado

#### **resultado líquido do exercício**

### **DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**

#### **saldo inicial**

- ajustes de exercícios anteriores
- reversões de reservas
- parcela de reavaliação realizada
- resultado líquido do exercício
- compensações de prejuízos
- aplicações do lucro líquido do período
- lucros distribuídos
- parcela do lucro incorporada ao capital

#### **saldo final**

### **DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÓNIO LÍQUIDO**

#### **saldo inicial**

- ajustes de exercícios anteriores
- reversões e transferências de reservas
- reversões e transferências de lucros
- aumentos de capital
- redução de capital
- aplicações do lucro líquido do período
- reavaliação de activos e sua realização
- resultado líquido do período
- compensações de prejuízos
- lucros distribuídos

#### **saldo final**

Fonte: elaboração própria a partir das NBC T n.º 3 e 3.1 a 3.6 e n.º 3.7.

V, VI e VII do POC-GW, expressam as seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço sintético» e o «balanço analítico»; a «demonstração dos resultados»; e o «anexo ao balanço e demonstração de resultados». Uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e demonstração dos resultados, na Ilustração 14.

### **Demonstrações contabilísticas, em Moçambique**

O final do capítulo I do PGC-MZ refere-se às seguintes demonstrações contabilísticas: o «balanço»; a «demonstração de resultados»; e os «anexos ao balanço e demonstração de resultados».

Uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e demonstração dos resultados, na Ilustração 15.

### **Demonstrações contabilísticas, em Portugal**

O desenvolvimento do capítulo do POC-PT relativo às considerações técnicas deixa perceber quais as opções relativas às demonstrações contabilísticas: o «balanço» que compreende dois modelos, um dos quais menos desenvolvido; a

«demonstração dos resultados por naturezas» que compreende dois modelos, um dos quais menos desenvolvido, e a «demonstração dos resultados por funções»; a «demonstração dos fluxos de caixa», que prevê os métodos directo e indirecto; o «anexo ao balanço e à demonstração dos resultados» e o «anexo à demonstração dos fluxos de caixa».

Uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e para o anexo à demonstração dos fluxos de caixa, na Ilustração 16.

## ILUSTRAÇÃO 13 – Síntese das demonstrações contabilísticas em Cabo Verde.

<b>BALANÇO</b>	
<b>activo</b> disponibilidades créditos a curto prazo existências créditos a médio e longo prazo imobilizações custos antecipados	<b>passivo</b> débitos a curto prazo débitos a médio e longo prazo proveitos antecipados <b>situação líquida</b> capital, reservas e resultados transitados resultados apurados no exercício resultados aplicados
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS LÍQUIDOS</b>	
existências iniciais + compras ± regularização de existências - existências finais custo das existências vendidas e consumidas subcontratos fornecimentos e serviços de terceiros impostos despesas com o pessoal outras despesas e encargos amortizações e reintegrações do exercício provisões do exercício (A)	vendas de mercadorias e produtos aumento / redução dos produtos subsídios destinados à exploração receitas suplementares receitas financeiras correntes receitas de aplicações financeiras outras receitas utilização de provisões (B)
perdas extraordinárias do exercício perdas de exercícios anteriores provisões para impostos sobre os lucros resultados líquidos	ganhos extraordinários do exercício ganhos de exercícios anteriores
<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS</b> (por funções)	<b>MAPA DE ORIGEM E APLICAÇÃO DE FUNDOS</b>
vendas líquidas - custo das vendas <b>resultados operacionais brutos</b> - custos industriais não incorporados <b>resultados industriais</b> - custos de distribuição <b>resultados depois da distribuição</b> - custos administrativos <b>resultados operacionais líquidos</b> ± proveitos financeiros e custos financeiros <b>resultados depois da função financeira</b> ± outros proveitos e outros custos <b>resultados antes de impostos</b> provisões para impostos sobre os lucros <b>resultados líquidos</b>	<b>origem dos fundos</b> internas externas movimentos financeiros a médio e longo prazo desinvestimentos redução dos fundos circulantes  <b>aplicação dos fundos</b> distribuições reduções da situação líquida movimentos financeiros a médio e longo prazo investimentos aumentos dos fundos circulantes

Fonte: elaboração própria a partir do PNC-CV.

### Demonstrações contabilísticas, em São Tomé e Príncipe

O capítulo VI do PCGE-ST, intitulado "mapas", enuncia as seguintes demonstrações contabilísticas: o «mapa de saldos característicos de gestão»; o «mapa de passagem aos saldos das contas patrimoniais»; o «balanço»; e o «anexo ao balanço».

Como se constata, as designações são diferentes das normalmente utilizadas nos restantes países em estudo o que, no entanto, não se revela no conteúdo pois: o «mapa de saldos caracte-

rísticos de gestão» é a demonstração dos resultados por naturezas, estruturada de forma a destacar os diversos resultados e alguns indicadores, como a margem bruta e o valor acrescentado; as origens e aplicações de recursos são apresentadas no «mapa de passagem aos saldos das contas patrimoniais»; e o «balanço» apresenta a situação patrimonial no final do período.

Uma síntese dos modelos das demonstrações contabilísticas, com excepção para o anexo ao balanço, na Ilustração 17.

### Análise comparativa

Nos vários países em estudo não se verifica uma configuração harmonizada do conjunto das demonstrações contabilísticas de apresentação obrigatória; e quando há coincidência do objecto da demonstração, o mesmo não se pode afirmar para a estrutura da sua apresentação; não obstante, podemos estabelecer algumas linhas de orientação: o balanço, enquanto demonstração do património, é reconhecido em todos os países; os elementos relacionados com o balanço são o activo, o passivo e o capital próprio; no Brasil, o capital próprio é apresentado isolado ou integrado no passivo; em Moçambique e São Tomé e Príncipe, o capital próprio está integrado no passivo; apenas Angola e Portugal, aqui por via da *EC IASB*, apresentam as definições dos elementos relacionados com o balanço; nos restantes países podemos depreender as definições dos elementos relacionados com o balanço, que são não coincidentes; Angola e Portugal adoptam a demonstração dos resultados por funções e por naturezas; Brasil e Cabo Verde adoptam somente a demonstração dos resultados por funções; Guiné-Bissau, Moçambique e São Tomé e Príncipe adoptam apenas a demonstração dos resultados por naturezas; os elementos relacionados com as demonstrações dos resultados são os proveitos e os custos; apenas Angola e Portugal, aqui por via da *EC IASB*, apresentam as definições dos elementos relacionados com as demonstrações dos resultados; nos restantes países podemos depreender as definições dos elementos relacionados com as demonstrações dos resultados que, tal como no balanço, são não coincidentes; apenas Angola e Portugal adoptam a demonstração dos fluxos de caixa, pelos métodos directo e indirecto; por outro lado, Brasil, Cabo Verde e São Tomé e Príncipe adoptam a demonstração das origens e aplicações de fundos; todos os países, com excepção para o Brasil, apresentam anexos às demonstrações contabilísticas; e a demonstração das alterações ao capital próprio é adoptada no Brasil e, indirectamente através dos respectivos anexos, em Angola, Cabo Verde, Guiné-Bissau e Portugal.

## ILUSTRAÇÃO 14 – Síntese das demonstrações contabilísticas na Guiné-Bissau.

<b>BALANÇO</b>	
<b>activo</b>	<b>capital próprio</b>
imobilizado	capital
	acções (quotas) próprias
	prestações suplementares
circulante	reservas legais e estatutárias
	reservas de reavaliação
existências	reservas livres
	resultados transitados
dívidas de terceiros	resultado líquido do exercício
	lucros antecipados
	<b>passivo</b>
depósitos bancários e caixa	provisões para riscos e encargos
	dívidas a terceiros – médio e longo prazo
acréscimos e diferimentos	dívidas a terceiros – curto prazo
	acréscimos e diferimentos
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS</b>	
<b>custos e perdas</b>	<b>proveitos e ganhos</b>
custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	vendas
subcontratos	prestações de serviços
fornecimentos e serviços externos	variação da produção
custos com o pessoal	proveitos suplementares
amortizações do imobilizado corpóreo e incorpóreo	subsídios à exploração
provisões	trabalhos para a própria empresa
impostos	outros proveitos e ganhos operacionais
custos e perdas financeiras	(A)
	(B)
custos e perdas extraordinárias	(C)
	proveitos e ganhos financeiros
impostos sobre os lucros	(E)
	(D)
resultado líquido do exercício	(G)
	proveitos e ganhos extraordinários
	(F)

Fonte: elaboração própria a partir do POC-GW.

## ILUSTRAÇÃO 15 – Síntese das demonstrações contabilísticas em Moçambique.

<b>BALANÇO</b>	
<b>activo</b>	<b>passivo</b>
meios circulantes financeiros	credores
meios circulantes materiais	fundos próprios
meios imobilizados	
<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS</b>	
custo dos meios circulantes materiais vendidos ou consumidos	vendas de meios circulantes materiais
remunerações aos trabalhadores	vendas de serviços
fornecimentos de terceiros	meios circulantes materiais produzidos
serviços de terceiros	investimentos realizados pela própria empresa
encargos financeiros	receitas financeiras
impostos e taxas	subsídios estatais aos preços
amortizações do exercício	outros proveitos
outros custos	ganhos extraordinários do exercício
perdas extraordinárias do exercício	resultados imputáveis a exercícios anteriores
perdas imputáveis a exercícios anteriores	

Fonte: elaboração própria a partir do PGC-MZ.

A comparação das demonstrações contabilísticas e seus elementos, reconhecidos nos países lusófonos, na Tabela 5.

### Critérios de valorização

O valor, enquanto expressão quantitativa do processo contabilístico, assume importância capital na preparação da informação; no entanto, a relatividade do valor dos elementos das demonstrações contabilísticas obriga ao cumprimento rigoroso de critérios de valorização, comuns e perceptíveis, de forma a permitir análises e decisões suportadas em bases informativas comparáveis; parece ser a melhor forma quando se pretende proporcionar informação útil no apoio à tomada de decisões.

#### Critérios de valorização, em Angola

No ponto 7 da parte do PGC-AO, relativo à valorização, esta é entendida como o processo de determinação da quantia pela qual as operações e outros acontecimentos devem ser reconhecidos, registados e apresentados nas demonstrações contabilísticas; a valorização é apresentada em bases globais e específicas.

As bases de valorização globais, utilizadas em graus diferentes e em várias combinações, para concretização das valorizações específicas são o custo histórico, como valor original de entrada no património de uma operação ou acontecimento, o custo corrente, como valor actualizado de aquisição de activos e de liquidação de passivos, o valor realizável (de liquidação), como valor de realização de activos e de liquidação de passivos, e o valor presente (actual), como valor descontado dos futuros fluxos de caixa; portanto, o custo histórico é a base de valorização global genericamente adoptada no PGC-AO, não sendo consideradas as variações no nível geral de preços e nos preços específicos dos activos.

#### Critérios de valorização, no Brasil

No Brasil, os critérios de valorização estão dispostos nas seguintes normas: artigos 183 e 184 da LSA-BR; Resolução

## ILUSTRAÇÃO 16 – Síntese das demonstrações contabilísticas em Portugal.

### BALANÇO

activo	capital próprio
imobilizado	capital
imobilizações incorpóreas	acções (quotas) próprias
imobilizações corpóreas	prestações suplementares
investimentos financeiros	prémios de emissão de acções (quotas)
circulante	reservas de reavaliação
existências	reservas legais, estatutárias, contratuais e outras
dívidas de terceiros – médio e longo prazo	resultados transitados
dívidas de terceiros – curto prazo	resultado líquido do exercício
títulos negociáveis	dividendos antecipados
depósitos bancários e caixa	<b>passivo</b>
acréscimos e diferimentos	provisões para riscos e encargos
	dívidas a terceiros – médio e longo prazo
	dívidas a terceiros – curto prazo
	acréscimos e diferimentos

### DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

custos e perdas	
custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	
fornecimentos e serviços externos	
custos com pessoal (remunerações e encargos sociais)	
ajustamentos e amortizações	
provisões	
outros custos e perdas operacionais	
amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros	(A)
juros e custos similares	
custos e perdas extraordinários	(C)
imposto sobre o rendimento do exercício	(E)
resultado líquido do exercício	(G)
proveitos e ganhos	
vendas e prestações de serviços	
variação da produção	
trabalhos para a própria empresa	
subsídios à exploração	
reversões de amortizações e ajustamentos	
outros proveitos e ganhos operacionais	
rendimentos de participação de capital	(B)
rendimentos de títulos negociáveis e de outras aplicações financeiras	
outros juros e proveitos similares	(D)
proveitos e ganhos extraordinários	(F)

### DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA (método directo)

recebimentos de clientes
pagamentos a fornecedores
pagamentos ao pessoal
<b>fluxo gerado pelas operações</b>
pagamento / recebimento de imposto sobre o rendimento
outros recebimentos / pagamentos da actividade operacional
fluxos gerados antes das rubricas extraordinárias
recebimentos relativos a rubricas extraordinárias
pagamentos relativos a rubricas extraordinárias
<b>fluxo das actividades operacionais</b>
recebimentos provenientes de investimento
pagamentos respeitantes ao investimento
<b>fluxo das actividades de investimento</b>
recebimentos provenientes de financiamento
pagamentos respeitantes ao financiamento
<b>fluxo das actividades de financiamento</b>
<b>variações de caixa e seus equivalentes</b>
<b>efeitos das diferenças de câmbio</b>
<b>caixa e seus equivalentes no início do período</b>
<b>caixa e seus equivalentes no fim do período</b>

### DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

vendas e prestações de serviços
custo das vendas e das prestações de serviços
<b>resultados brutos</b>
outros proveitos e ganhos operacionais
custos de distribuição
custos administrativos
outros custos e perdas operacionais
<b>resultados operacionais</b>
custo líquido de financiamento
ganhos (perdas) em filiais e associadas
ganhos (perdas) em outros investimentos
<b>resultados correntes</b>
impostos sobre os resultados correntes
<b>resultados correntes após impostos</b>
resultados extraordinários
impostos sobre os resultados extraordinários
<b>resultados líquidos</b>
<b>resultados por acção</b>

### DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

(método indirecto)

resultado líquido do exercício
ajustamentos
amortizações
provisões
resultados financeiros
variações em contas de terceiros
variações em existências
variações em acréscimos e diferimentos
ganhos / perdas na alienação de imobilizações
<b>fluxo das actividades operacionais</b>
recebimentos provenientes de investimento
pagamentos respeitantes ao investimento
<b>fluxo das actividades de investimento</b>
recebimentos provenientes de financiamento
pagamentos respeitantes ao financiamento
<b>fluxo das actividades de financiamento</b>
<b>variações de caixa e seus equivalentes</b>
<b>efeitos das diferenças de câmbio</b>
<b>caixa e seus equivalentes no início do período</b>
<b>caixa e seus equivalentes no fim do período</b>

Fonte: elaboração própria a partir do POC-PT.

## ILUSTRAÇÃO 17 – Síntese das demonstrações contábilísticas em São Tomé e Príncipe.

### MAPA DE SALDOS CARACTERÍSTICOS DE GESTÃO

débitos	créditos
margem bruta	margem bruta
custo das mercadorias vendidas	vendas de mercadorias
saldo da margem bruta	
valor acrescentado	valor acrescentado
matérias e fornecimentos consumidos	saldo da margem bruta
transportes consumidos	produção vendida
outros serviços consumidos	produção armazenada
produtos e serviços recebidos de outros estabelecimentos	produção para a própria empresa
saldo do valor acrescentado	despesas a imobilizar ou a transferir
	produtos e serviços cedidos a outros estabelecimentos
resultados de exploração e de extra-exploração	resultados de exploração e de extra-exploração
custos e perdas diversos	saldo do valor acrescentado
custos com o pessoal	proveitos e ganhos diversos
impostos e taxas	subsídios à exploração e extra-exploração
juros suportados	juros e dividendos obtidos
amortizações e provisões do período	reduções das amortizações e provisões
saldo credor do resultado de exploração	saldo devedor do resultado de exploração
saldo credor do resultado de extra-exploração	saldo devedor do resultado de extra-exploração
resultados sobre alienação de valores imobilizados	resultados sobre alienação de valores imobilizados
valores de entrada dos elementos alienados	preço de alienação (ou indemnização)
despesas adicionais de alienação transferidas	amortizações relativas aos elementos alienados
mais-valias de alienação	menos-valias de alienação
resultado líquido antes do imposto sobre o rendimento	resultado líquido antes do imposto sobre o rendimento
saldo devedor do resultado de exploração	saldo credor do resultado de exploração
saldo devedor do resultado de extra-exploração	saldo credor do resultado de extra-exploração
menos-valias de alienação	mais-valias de alienação
resultado líquido antes do imposto (lucro)	resultado líquido antes do imposto (prejuízo)
imposto sobre o rendimento	imposto sobre o rendimento
adiantamentos provisionais (ou mínimo fiscal)	excesso pago
remanescente devido	imposto sobre o rendimento
resultado líquido do período a aplicar	resultado líquido do período a aplicar
resultado líquido antes do imposto (prejuízo)	resultado líquido antes do imposto (lucro)
imposto sobre o rendimento	resultado líquido a aplicar (prejuízo)
resultado líquido a aplicar (lucro)	

### MAPA DE PASSAGEM AOS SALDOS DE CONTAS PATRIMONIAIS

aplicações	recursos
fluxos físicos	de gestão
longo prazo – imobilizações	resultados líquidos
curto prazo – existências	amortizações
fluxos financeiros	provisões
longo prazo – outros valores imobilizados	a longo prazo
curto prazo – valores realizáveis a curto prazo	capitais próprios
curto prazo – disponível	dívidas a longo e médio prazo
regularização da gestão – movimentos devedores	a curto prazo
	dívidas a curto prazo
	regularização da gestão – movimentos credores

### BALANÇO

activo	passivo
valores imobilizados	capital a longo e médio prazo
despesas e valores incorpóreos imobilizados	capital
imobilizações corpóreas	reservas
outros valores imobilizados	resultados transitados
existências	subsídios para investimentos
valores de exploração	empréstimos a longo e médio prazo
terceiros devedores	provisões para riscos e encargos
valores realizáveis e disponíveis	terceiros credores
saldo financeiro devedores	dívidas a curto prazo
	saldo financeiro credores
	resultado líquido

n.º 732/92 do CFC, de 22 de Outubro de 1992 – alterada pela Resolução n.º 846/99, de 25 de Maio de 1999 – que aprova a NBC T n.º 4, relativa à avaliação patrimonial; e diversas normas da CVM, do CFC e do IBRACON que, de forma avulsa, complementam as matérias relativas à valorização. Esta dispersão de normas origina relativa complexidade na elaboração de uma síntese analítica.

Assim, o artigo 183 da LSA-BR refere-se aos seguintes critérios de avaliação dos elementos do activo: custo histórico de aquisição, deduzido das respectivas depreciações; custo do capital aplicado, deduzido das respectivas amortizações; custo histórico de aquisição considerando, sob determinadas condições, provisões para eventuais perdas no valor de realização; custo histórico de aquisição, considerando provisões para eventuais perdas no valor de realização ou para corrigir o custo para o valor de mercado, se este for menor; custo histórico de aquisição ou de produção, considerando provisões para corrigir o custo para o valor de mercado (custo de reposição ou valor líquido de realização), se este for menor; custo histórico de aquisição, considerando provisões para corrigir o custo para o valor de mercado (valor provável de realização), se este for menor – é admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado. O artigo 184 da LSA-BR refere-se aos critérios de avaliação dos elementos do passivo: valor actualizado até a data do balanço; taxa de câmbio em vigor na data do balanço; actualização até à data do balanço.

Por outro lado, a NBC T n.º 4 do CFC destaca que, para entidades em continuidade, existem as seguintes regras de avaliação patrimonial: custo histórico de aplicação actualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações; valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado; custo histórico de aquisição ou de produção – designado "custo de construção" – actualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de negociação, actualizado monetariamente, deduzido das respectivas de-

Tabela 5 – Comparação das demonstrações contabilísticas e seus elementos nos países lusófonos.

Demonstrações contabilísticas e elementos / Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
<b>Balanco</b>	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Activo	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Passivo	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
- Passivo (incluindo o capital próprio)	-	Sim	-	-	Sim	-	Sim
- Capital próprio	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
<b>Demonstração dos resultados por funções</b>	Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
<b>Demonstração dos resultados por naturezas</b>	Sim	-	-	Sim	Sim	Sim	Sim
- Proveitos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- Custos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>Demonstração dos fluxos de caixa, método directo</b>	Sim	-	-	-	-	Sim	-
<b>Demonstração dos fluxos de caixa, método indirecto</b>	Sim	-	-	-	-	Sim	-
<b>Demonstração das origens e aplicações de fundos</b>	-	Sim	Sim	-	-	-	Sim
<b>Demonstração das variações dos fundos circulantes</b>	-	-	Sim	-	-	-	-
<b>Anexo ao balanço às demonstrações dos resultados</b>	Sim	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>Anexo à demonstração dos fluxos de caixa</b>	Sim	-	-	-	-	Sim	-
<b>Demonstração das alterações ao capital próprio</b>	Anexo nota 12	Sim	Anexo nota 19	Anexo nota 10	-	Anexo notas 35-40	-
<b>Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados</b>	Anexo nota 14	Sim	-	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria.

Tabela 6 – Comparação dos critérios de valorização nos países lusófonos.

Países	AN	BR	CV	GW	MZ	PT	ST
<b>Crítérios valorização</b>							
Custo histórico de aquisição / produção	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
método dos custos padrões	Sim	-	-	-	Sim	Sim	-
valor realizável líquido	Sim	-	-	-	-	Sim	-
valor realizável líquido – margem lucro	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
preço ilíquido de venda – margem lucro	Sim	-	-	-	-	Sim	-
percentagem de acabamento	Sim	-	Sim	Sim	-	Sim	-
contrato completado	Sim	-	-	Sim	-	Sim	-
quantidade e valor fixos	-	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Custo corrente	Sim	-	-	-	-	Sim	-
Justo valor / Valor realizável (de liquidação)	Sim	-	-	-	-	Sim	-
<b>Operações em moeda estrangeira:</b>							
- câmbio data operação	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- câmbio fixado	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
- câmbio teórico	-	-	-	-	-	-	Sim
- câmbio data balanço	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>Valor de mercado</b>	-	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
- valor de cotação	-	-	-	-	-	Sim	-
- valor de realização	Sim	Sim	Sim	Sim	-	Sim	Sim
- custo de reposição	-	Sim	Sim	Sim	-	Sim	-
<b>Valor presente (actual) / Valor estimado</b>	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-
<b>Depreciações</b>	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Depreciação extraordinária	Sim	Sim	Sim	-	-	Sim	-
Equivalência patrimonial	Sim	Sim	-	-	-	Sim	-

Fonte: elaboração própria.

preciações; custo histórico de aquisição, atualizado monetariamente, ou com base no valor do patrimônio líquido (equivalência patrimonial); custo histórico de aquisição ou de produção, atualizado monetariamente, ou valor de mercado (valor líquido de realização), se este for menor, admitindo o valor zero e a consequente retirada do patrimônio; valor de mercado; valor nominal e valor presente; valor nominal e posterior ajuste segundo condições estabelecidas ou contratadas; valor presente, sendo consideradas provisões para perdas ou riscos de créditos, constituídas com base em estimativas dos seus prováveis valores de realização; valor aplicado, atualizado monetariamente; valor de mercado; custo histórico de aquisição e, se aplicável, acrescidos da atualização monetária, juros e outros rendimentos auferidos; custo histórico acrescido dos rendimentos proporcionais auferidos até a data da avaliação; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação; ajuste a valor presente; valor atualizado até a data da avaliação; taxa de câmbio da data da avaliação; e valor estimado.

#### **Critérios de valorização, em Cabo Verde**

No PNC-CV, as referências aos critérios de valorização estão incorporadas, de forma pouco clara, no subcapítulo 1.4, relativo às indicações técnicas sobre a compreensão, movimentação e valorização das contas: custo histórico de aquisição, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição – na data de balanço, verificando-se perda potencial, é possível constituir provisão que reflecta o valor nessa data; custo histórico de aquisição ou de produção; custo histórico de aquisição, aplicando a taxa de câmbio na data da operação – na data de balanço, verificando-se perda estimada, é possível constituir provisão que reflecta o valor aplicando a taxa de câmbio nessa data; custo histórico de aquisição, ou ao câmbio à data do balanço, se resultar valor inferior.

Já no capítulo 5 do projecto de revisão do PNC-CV determina que podem ser utilizados diferentes critérios de valorização, definindo os que considera mais relevantes: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; se, na data do balanço, tiverem valor inferior, considerado permanente, deve ser deduzida a depreciação extraordinária; custo histórico de aquisição e se, na data do balanço, tiverem valor inferior, deve ser constituída provisão; custo histórico de aquisição ou de produção, ou valor de mercado (valor realizável líquido ou custo de reposição) se este for menor; em alternativa ao custo de produção é permitida a adopção do valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro e o método da percentagem de acabamento; câmbio fixado, ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação ou ao câmbio à data do balanço; custo histórico de aquisição e, verificando-se valor de mercado inferior, deve ser constituída provisão que reflecta o valor nessa data; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

#### **Critérios de valorização, na Guiné-Bissau**

No POC-GW, os critérios de valorização são apresentados no capítulo IV: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, ou preço de mercado (valor de realização – designado “preço de venda – ou custo de reposição) se este for menor, através da constituição de provisão; preço de venda deduzido da margem normal de lucro ou de acordo com valorizações especiais (método da percentagem de acabamento ou método do diferimento para o final da execução dos trabalhos); câmbio fixado ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação ou ao câmbio à data do balanço, não existindo expectativas da variação ser reversível – se, na data do balanço, tiverem valor inferior, prevê-se a constituição de provisão; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

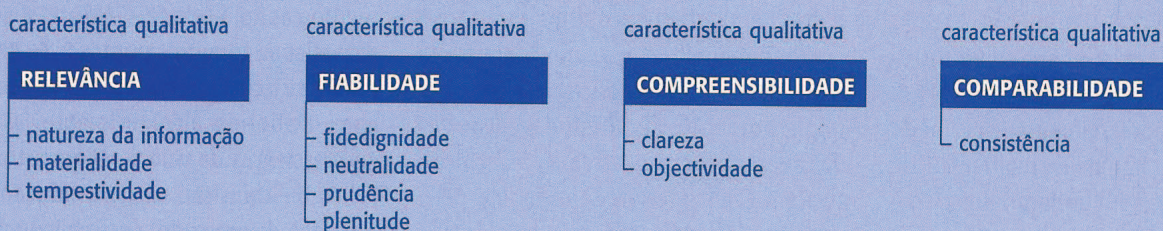
#### **Critérios de valorização, em Moçambique**

No capítulo I do PGC-MZ, relativo às disposições gerais, os pontos 2.º a 4.º do título “critérios valorimétricos” determinam, de forma algo incipiente, as seguintes regras de valorização: custo histórico de aquisição ou de produção, ou ao preço de mercado; custo histórico de aquisição ou de produção (prevê o custo padrão); custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação; custo histórico de aquisição ou, na sua ausência, ao câmbio à data do balanço.

#### **Critérios de valorização, em Portugal**

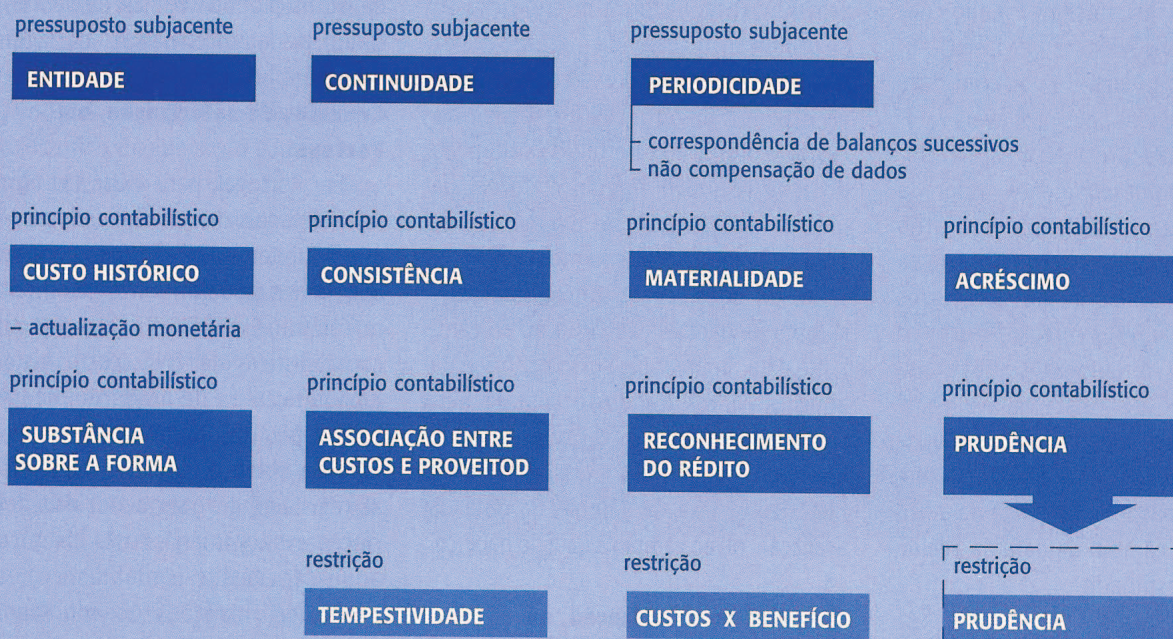
Em Portugal, para além das normas internacionais de contabilidade do *IASB*, que permitem a utilização do justo valor, os critérios de valorização encontram-se no capítulo 5 do POC-PT e nas directrizes contabilísticas da CNC: custo histórico de aquisição ou de produção, deduzido das respectivas depreciações – se, na data do balanço, tiverem valor inferior ao registado, deve ser deduzida a depreciação extraordinária; custo histórico de aquisição (valor contabilístico), sem quaisquer alterações ou adoptando o método da equivalência patrimonial – se o preço de mercado for menor, deve ser constituído ajustamento (a DC n.º 9 assume o método da equivalência patrimonial e, excepcionalmente, o do custo); custo histórico de aquisição ou ao preço de mercado (ou de recuperação) se este for menor, através da constituição de ajustamento ou dedução das respectivas depreciações; custo histórico de aquisição ou de produção, ou ao preço de mercado (valor realizável líquido ou custo de reposição) se este for menor, através da constituição de ajustamento; custo padrão; valor realizável líquido; valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro; preço ilíquido de venda deduzido da margem normal de lucro; método da percentagem de acabamento; método da manutenção dos custos até ao acabamento; quantidade e valor fixos; custo histórico, à data da operação ou à data do balanço (pelo valor esperado de realização), nes-

## ILUSTRAÇÃO 18 – Configuração das características qualitativas nos países lusófonos.



Fonte: elaboração própria.

## ILUSTRAÇÃO 19 – Configuração dos princípios contabilísticos nos países lusófonos.



Fonte: elaboração própria.

te caso através da constituição de ajustamento; custo histórico, à data da operação; câmbio fixado ou ao custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação ou ao câmbio à data do balanço; custo histórico de aquisição ou ao preço de mercado (valor de cotação para títulos e aplicações cotadas) se este for menor, através da constituição de ajustamento; custo histórico, à taxa de câmbio da data da avaliação, ou ao câmbio à data do balanço.

### **Crítérios de valorização, em São Tomé e Príncipe**

O capítulo IV do PCGE-ST, intitulado "Terminologia. Modalidades de funcionamento. Princípios de valorização", nos comentários às classes determina os seguintes critérios de valorização: custo histórico (preço real de compra ou custo real de produção) deduzido das respec-

tivas depreciações; câmbio praticado no país (ou no estrangeiro, se os títulos forem apenas aí cotados); custo histórico de compra ou de produção, ou ao valor económico real, se este for menor, através da constituição de provisão, ou ao valor provável de venda; custo histórico (preço real de compra); última taxa oficial de câmbio, conhecida na data do balanço.

As regras para os elementos do activo e do passivo cujo valor depende das flutuações das moedas estrangeiras estão definidas no ponto 9 do capítulo VII do PCGE-ST, intitulado "Disposições particulares": custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação, deduzido das respectivas depreciações, ou ao câmbio da data do balanço, se este for menor, através da constituição de provisão; custo histórico, à taxa de câmbio da data da operação (ou taxas teóricas, como medi-

da de simplificação) ou ao último câmbio oficial conhecido à data do balanço.

### **Análise comparativa**

As diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos critérios de valorização nos países em estudo, dificultam a análise comparativa dos mesmos. Contudo, se atendermos que todos os países adoptam o custo histórico de aquisição, ou de produção, como o critério fundamental de valorização, e que, embora com pequenas diferenças, todos aceitam as depreciações dos elementos do activo imobilizado – a depreciação extraordinária é aceite em Angola, no Brasil, em Cabo Verde e em Portugal – e as provisões (ajustamentos em Portugal), estas para ajustar os valores de diversos elementos do activo para o valor de mercado, o processo parece

facilitado; com efeito: apenas Angola e Portugal apresentam e explicam vários métodos de cálculo do custo, nomeadamente para as existências; os métodos da percentagem de acabamento e do contrato completado são aceites em Angola, na Guiné-Bissau e em Portugal; o projecto de revisão do PNC-CV já inclui o método da percentagem de acabamento; para as operações em moeda estrangeira, todos os países reconhecem o câmbio da data da operação e o câmbio da data do balanço; apenas Moçambique e São Tomé e Príncipe não adoptam o câmbio fixado; estranho é o facto de São Tomé e Príncipe permitir o câmbio teórico, como medida de simplificação; o valor de mercado é admitido como critério válido em todos os países, com maior ou menor desenvolvimento; aliás, Moçambique não esclarece este critério e apenas Portugal refere o valor de cotação; em regra o valor de mercado é entendido como valor de realização ou de liquidação e como custo de reposição; apenas Angola e Portugal assumem a adopção do custo corrente e do justo valor; apesar de estarem implícitos em algumas valorizações específicas, os critérios do valor presente (actual ou descontado) e do valor estimado são referidos, apenas, em Angola, no Brasil e em Portugal; e o método da equivalência patrimonial é adoptado em Angola, no Brasil e em Portugal.

A comparação dos critérios de valorização, reconhecidos nos diplomas que regulam a contabilidade nos países lusófonos, na Tabela 6, considerando que no PGC-AO o critério "método do retalho" se refere ao "preço líquido de venda - margem lucro".

## Conclusões

O entendimento dos resultados deste trabalho divide-se em contributos, implicações, limitações e conclusões.

### Contributos

Organizações como a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), o Instituto Camões (IC) ou o Centro de

Estudos Africanos (CEA) podem beneficiar com a iniciativa dos países cujo processo de normalização contabilística se mostrou mais avançado, Brasil e Portugal, e incentivar a harmonização no âmbito dos organismos emissores de normas nacionais, reforçando a cooperação universitária e politécnica no domínio do ensino da contabilidade, da investigação científica e do desenvolvimento tecnológico em contabilidade.

Por outro lado, a transparência e a melhor comparabilidade das contas das empresas nos países lusófonos potenciarão as relações comerciais e o desenvolvimento da cooperação económica e empresarial, em benefício da consolidação de sinergias políticas e sociais, nomeadamente através da concretização de projectos de interesse comum, quer no interesse público, quer no interesse privado.

### Implicações

Com os resultados do presente trabalho, abre-se uma possibilidade para os países mais atrasados no processo de normalização contabilística de poderem acompanhar, por via da identidade linguística, os países que participam na harmonização contabilística à escala mundial.

Esta abertura permitirá estabelecer bases para a enunciação de propostas, no seio dos países de língua portuguesa, tendentes à conciliação dos processos de normalização.

Da conciliação resultará a apresentação das contas das empresas numa linguagem comum e, daqui, maior confiança dos investidores, motivada pela transparência e comparabilidade.

### Limitações

Desde logo, a definição dos objectivos delimitou o próprio objecto do estudo, que incluiu os documentos de normalização contabilística de cada um dos países envolvidos. Superamos a dificuldade na obtenção dos documentos do objecto de estudo em alguns países do continente africano. Eis que nos deparamos com nova limitação: a extensão, a elevada complexidade e a dinâmica do objecto, esta intrínseca ao trabalho; a opção foi seleccionar

os aspectos técnicos e conceptuais a investigar e estabelecer a amplitude temporal até ao final do ano de 2005.

Um estudo desta natureza não pode, e não deve, contemplar todas as situações e testar todas as hipóteses; ficam traçadas linhas de orientação para estudos futuros, mesmo no âmbito dos países lusófonos, por exemplo, para assuntos e aspectos não abordados; ao nível das contas consolidadas; para as empresas financeiras, ao nível das contas individuais e consolidadas; e para o sector da contabilidade pública.

Do mesmo modo, ficam em aberto os estudos no âmbito de outros países com traços de identidade geográfica, linguística ou outra, em função das IAS/IFRS ou das US GAAP.

## Conclusões

Quanto à convergência da contabilidade nos países lusófonos, concluímos que:

- É aceite a diversidade de utilizadores, mas a origem dos documentos de normalização contabilística denuncia uma grande influência dos governos e, naturalmente, das políticas fiscais.

- A enunciação dos objectivos da informação financeira não parece revelar aquela influência, apesar de a estruturação em Cabo Verde, Guiné-Bissau e Moçambique não facilitar a análise.

- Dos objectivos da informação financeira reconhecidos, directa ou indirectamente, sobressai a imagem fidedigna e adequada - variável em função da natureza da própria informação, do modelo contabilístico e das limitações inerentes à diversidade de utilizadores.

- São características qualitativas predominantes: a relevância - associada à natureza da informação, à materialidade e à divulgação tempestiva - a fiabilidade - associada à fidedignidade, à neutralidade, à prudência, à plenitude, à pertinência e à substância económica sobre a forma legal - a compreensibilidade - associada à clareza e à objectividade - e a comparabilidade - associada à consistência.

- Não existe uma matriz comum quanto às expressões, significados e

enquadramentos conceptuais para os pressupostos subjacentes, os princípios contabilísticos e respectivas restrições, pois só Angola e Brasil expressam pressupostos subjacentes e apenas este último admite restrições.

- Existe um conjunto heterogéneo de princípios contabilísticos – que nalguns casos são considerados características qualitativas ou pressupostos subjacentes – sendo possível identificar um grupo de princípios contabilísticos que são adoptados em, pelo menos, cinco países: acréscimo ou especialização dos exercícios, consistência, continuidade, custo histórico, materialidade e prudência; por outro lado, em Cabo Verde não há princípios contabilísticos.

- É comum, excepto no Brasil, a utilização de códigos de contas como meio para atingir um fim, sendo possível caracterizar uma estrutura tripartida em contas de ordem ou extrapatrimoniais, contas patrimoniais e contas de resultados, onde se incluem contas de custos e proveitos, contas de apuramento dos resultados e contas de análise de custos e proveitos e dos resultados.

- Não há uma configuração harmonizada do conjunto das demonstrações contabilísticas de apresentação obrigatória e, quando há coincidência do objecto da demonstração, o mesmo não se pode afirmar para a estrutura da sua apresentação, facto que se revela preocupante pela relação inversa entre a quantidade de informação e a percepção ou compreensibilidade da mesma para os utilizadores.

- É possível estabelecer uma configuração adequada para a informação a preparar e apresentar: balanço, enquanto demonstração do património, constituído por elementos do activo, do passivo e do capital próprio; demonstração dos resultados, por naturezas e por funções, constituída por elementos dos custos e dos proveitos; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das alterações no capital próprio; e o anexo às demonstrações contabilísticas.

- Diferentes expressões, significados e enquadramentos conceptuais dos critérios de valorização dificultam a análise

comparativa dos mesmos; no entanto, todos os países adoptam o custo histórico, de aquisição ou de produção, como o critério fundamental de valorização; parece exequível representar a linha conceptual dos critérios de valorização, adoptados nos diplomas que regulam a contabilidade nos países em estudo: custo histórico e valor realizável; custo corrente e justo valor; valor de mercado; e valor actual e valor estimado.



**Luís Lima Santos** – Professor do Instituto Politécnico de Leiria (Portugal). Doutor em Ciências Económicas e Empresariais. Mestre em Contabilidade e Finanças Empresariais. Licenciado em Auditoria Contabilística.

Bacharel em Contabilidade e Administração.

#### NOTAS

<sup>1</sup> No sentido de orientar a leitura deste trabalho e prevenir eventuais confusões entre a expressão “demonstrações contabilísticas” – por nós usada – e a expressão “demonstrações financeiras”, parece importante sublinhar que a nossa opinião coincide com o entendimento de Lopes de Sá que prefere a primeira expressão à segunda; com efeito, Sá e Sá (1993: 135-6) explicam que “demonstrações financeiras” é uma expressão inadequada que se dá para referir as “demonstrações contabilísticas”, em virtude da tradução do termo “financial statements” da língua inglesa.

<sup>2</sup> Ficou de fora Timor-Leste no qual, nesta data, decorre o processo de estabilidade política.

<sup>3</sup> Entendida como ciência social aplicada, conforme Sá (1998b, 1998a, 1997: 224, 1994, 1992 e 1987: 75-76), Riahi-Belkaoui (2000 e 1996), García (1997: 25-26), Canibano Calvo (1997: 34-40) e Carqueja (2002: 34), a contabilidade interage com organizações sociais (empresas) produzindo informação que é utilizada e influencia a sociedade.

<sup>4</sup> Kieso e Weygandt (1992), Hoskin (1997), Branco e Rodrigues (2000: 200), Riahi-Belkaoui (2000) Rodrigues e Branco (2001: 165) e Kieso, Weygandt e Warfield (2004), segundo os quais, no actual processo de harmonização contabilística aqueles são aspectos que, de forma estruturada em três níveis, alicerçam a estrutura conceptual da contabilidade: Estratégico: Objectivos da informação contabilística. Intermediário: Características qualitativas da informação contabilística e os elementos das demonstrações contabilísticas. Operacional: Regras e os critérios de reconhecimento e valorização dos elementos das demonstrações contabilísticas.

<sup>5</sup> Garrido, León e Zorio (2002: 3).

<sup>6</sup> Manuel (1988: 1326-1327).

<sup>7</sup> Manuel (*op. cit.*, 1340).

<sup>8</sup> Manuel (*op. cit.*, 1328).

<sup>9</sup> Magro (2004: 7).

<sup>10</sup> Iudicibus e Marion (2004: 35).

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> Este diploma legal sofreu várias alterações, sendo as últimas impostas pela Lei n.º 10.303, de 31 de Outubro de 2001.

<sup>13</sup> Rosa (1999: 54) e Iudicibus, Martins e Gelbcke (2003: 23).

<sup>14</sup> Iudicibus, Martins e Gelbcke (2003: 28) e Madeira, Silva e Almeida (2004b: 76-77 e 2004a: 306).

<sup>15</sup> Este diploma legal sofreu alterações com a publicação de vários diplomas legais, até à Lei n.º 10.411, de 26 de Fevereiro de 2002.

<sup>16</sup> Beuren et al. (2002: 11).

<sup>17</sup> Alterada pela Resolução n.º 875/00, de 23 de Março de 2000, pela Resolução n.º 935/02, de 11 de Junho de 2002, pela Resolução n.º 980/03, de 24 de Outubro de 2003 e pela Resolução n.º 1028/05, de 9 de Maio de 2005.

<sup>18</sup> Este diploma legal foi alterado pelo Decreto n.º 1/84, de 28 de Janeiro de 1984, pelo Decreto n.º 26/87, de 19 de Março de 1987 e, mais recentemente, pelo Decreto-Lei n.º 39/2003, de 20 de Outubro de 2003.

<sup>19</sup> Este diploma legal foi alterado pelo Diploma Ministerial n.º 221/98, de 30 de Dezembro de 1998.

<sup>20</sup> A actualização do POC-PT em conformidade com as normas comunitárias sobre contas consolidadas ocorre com o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho de 1991, que adicionou os capítulos relativos às normas de consolidação de contas e às demonstrações contabilísticas consolidadas. Foram promovidas outras alterações através do Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de Junho de 1995, do Decreto-Lei n.º 29/93, de 12 de Fevereiro, do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro de 1999, do Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril de 2003, Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril de 2004 e do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005.

<sup>21</sup> As referidas sociedades nacionais e estrangeiras, abrangidas pelo n.º 2 do artigo 1.º do CSC, são as sociedades em nome colectivo, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas, as sociedades em comanditas simples e as sociedades em comandita por acções.

<sup>22</sup> Até à publicação deste diploma, a sua actividade foi mais discreta e assentou em sucessivos diplomas legais, Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro de 1977, que aprovou a sua institucionalização; Portaria n.º 819/80, de 13 de Outubro de 1980, que aprovou as suas atribuições, organização e funcionamento; Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril de 1987, que aprovou alterações ligeiras; e Portaria n.º 513/90, de 6 de Junho de 1990, que aprovou alterações ligeiras. No meio deste processo legislativo, assume relevância a adesão de Portugal em 1986 à, então designada, Comunidade Económica Europeia (CEE).

<sup>23</sup> Azevedo (2002: 15-16), Góis (2000b: 43-45 e 2000a: 14-15) e Santos (2002: 11-12 e 1999: 21).

<sup>24</sup> *International Accounting Standards (IAS)*.

<sup>25</sup> Rodrigues (2002: 152).

<sup>26</sup> Norma transposta para a ordem jurídica portuguesa, pelo Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de Abril de 2004.

<sup>27</sup> Norma transposta para a ordem jurídica portuguesa, pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro de 2005.

<sup>28</sup> Após a transição do IASC para IASB, em 2001, este iniciou os seus trabalhos e decidiu que todas as normas emitidas pelo seu antecessor – as IAS e as SIC – seriam aplicáveis até serem retiradas; portanto, as normas emitidas pelo IASB, designadas *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, incluem as IAS e as respectivas SIC.

<sup>29</sup> Em 2002, o Standing Interpretation Committee (SIC) do IASB é reformulado e é mudada a designação para *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)*, cujas interpretações a emitir designar-se-ão *International Financial Reporting Interpretations (IFRI)* em substituição das *Interpretations (SIC)*.

<sup>30</sup> Os Estados-Membros devem permitir ou exigir a preparação e apresentação de contas individuais em conformidade com as IAS-IFRS, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro; devem, igualmente, permitir ou exigir a preparação e apresentação de contas consolidadas e individuais em conformidade com as IAS-IFRS, a partir de 1 de Janeiro de 2005, para as sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente.

<sup>31</sup> Com excepção das IAS n.º 32 e n.º 39 e das interpretações conexas, SIC n.º 5, n.º 16 e n.º 17.

<sup>32</sup> Regulamentos n.º 707/2004, de 6 de Abril, n.º 2086/2004, de 19 de Novembro, n.º 2236/2004, de 29 de Dezembro, n.º 2237/2004, de 29 de Dezembro, n.º 2238/2004, de 29 de Dezembro, n.º 211/2005, de 4 de Fevereiro, n.º 1073/2005, de 7 de Julho, n.º 1751/2005, de 25 de Outubro, n.º 1864/2005, de 15 de Novembro, n.º 1910/2005, de 8 de Novembro, n.º 2106/2005, de 21 de Dezembro e n.º 108/2006, de 11 de Janeiro.

<sup>33</sup> Em vários documentos como o de Zeff (1998), Jonhson e Lennard (1998). O G4+1 é uma organização cujos membros, para além do IASB e do FASB, são os seguintes organismos emissores de normas: *Accounting Standards Board (ASB)*, Reino Unido; *Canadian Accounting Standards Board (CASB)*, Canadá; *Australian Accounting Standards Board (AASB)*, Austrália; e *Financial Reporting Standards Board (FRSB)*, Nova Zelândia.

<sup>34</sup> De acordo com Zeff (1998: 94-96), Santos (1999: 11) e Street, Nichols e Gray (2000: 28), inicialmente expressas no “core set of accounting standards” definido pelo IOSCO em 1993 e levado a efeito pelo IASB – na altura IASC – entre 1995 e 1998.

<sup>35</sup> Este projecto segue de perto um outro de Alves (2002), intitulado “Proposta para um novo modelo de normalização contabilística nacional”, datado de 12 de Dezembro de 2002.

<sup>36</sup> A tradução oficial para a língua portuguesa da estrutura conceptual do IASB (EC IASB); a tradução oficial para a língua portuguesa das IAS-IFRS e das SIC-IFRI (IASB GAAP); e as notas anexas adicionais (NAA), que venham a ser exigidas pela legislação nacional.

<sup>37</sup> Os modelos de demonstrações contabilísticas (MDC) para contas individuais e consolidadas, em conformidade com as IASB GAAP, que incluem o balanço, a demonstração dos resultados por funções, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das alterações no capital próprio; o código de

contas (CC) que, no essencial, é formado por um quadro síntese de contas e pelo respectivo código de contas.

<sup>38</sup> São elementos do segundo nível de normalização: a tradução oficial para a língua portuguesa da estrutura conceptual do IASB (EC IASB); as normas de carácter geral (NCG) que, em articulação e conjuntamente com a estrutura conceptual, fornecem orientações gerais – incluirão as matérias objecto dos actuais capítulos 1 a 5 e 13 do POC-PT, adequadamente revistas e actualizadas; as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF), que constituem a adaptação das IAS-IFRS às necessidades das entidades às quais se aplicam e que garantem, no essencial, os critérios de reconhecimento e de valorização; as normas interpretativas (NI), que servem para esclarecer e orientar sobre o conteúdo dos restantes elementos deste nível de normalização; os modelos de demonstrações contabilísticas (MDC) para contas individuais e consolidadas, que correspondem aos fixados para o primeiro nível e, ainda, o modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e das notas anexas; estes modelos serão estabelecidos em duas versões, de aplicação geral (MDC-G) e de aplicação simplificada (MDC-S), compatíveis entre si e com os modelos do primeiro nível de normalização; o código de contas (CC) comum ao primeiro nível e que, no essencial, é formado por um quadro síntese de contas e pelo respectivo código de contas.

<sup>39</sup> Ou outros Regulamentos sobre normalização contabilística, que venham a ser aprovados.

<sup>40</sup> Organização Comum Africana Malgaxe e Mauriciana.

<sup>41</sup> Que aprova o apêndice à Resolução n.º 750/93 do CFC.

<sup>42</sup> Como defendem, entre outros, Cravo (1991) e Carqueja (2000 e 2002).

<sup>43</sup> Machado (2004: 8).

<sup>44</sup> Como entendem Cañibano Calvo, Tua Pereda e López Combarros (1985, in Tua Pereda, 1989: 72).

<sup>45</sup> As classes a alterar designar-se-ão "classe 1 – disponibilidades", "classe 2 – terceiros", "classe 5 – situação líquida", "classe 6 – custos e perdas", "classe 7 – proveitos e ganhos" e "classe 8 – custos e proveitos não operacionais".

## REFERÊNCIAS

ALVES, Leopoldo Assunção (2002). *Proposta para um novo modelo de normalização contabilística nacional*. Lisboa. [Documento cedido pelo autor].

AZEVEDO, Graça Carmo (2002). *A estratégia da União Europeia face a 2005*. in «IX Congresso de Contabilidade: a dinâmica do mundo e a contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].

BEUREN, Ilse Maria et al. (2002). Considerações sobre as divergências nas demonstrações contábeis no âmbito do Mercosul. in «IX Congresso de Contabilidade: a dinâmica do mundo e a contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].

BRANCO, Manuel Castelo e RODRIGUES, Lúcia Lima (2000). Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa I. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 418, ano 33.º Jul. 2000. Lisboa. p. 198-207.

CAÑIBANO CALVO, Leandro (1997). Teoría actual de la contabilidad: técnicas analíticas y problemas metodológicos. (2.ª Ed.) Madrid, [ICAC] Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

CARQUEJA, Hernâni O. (2000). A contabilidade como sistema de informação. Extracto de apontamentos para apoio de aulas de teoria da contabilidade na Faculdade de Economia do Porto em 1969/70. Porto. [Impressão oferecida pelo autor].

CARQUEJA, Hernâni O. (2002). Contabilidade e saber académico. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, vol. LVIII. Jan. 2002. Porto. p. 321-353.

CCE [Comissão das Comunidades Europeias] <http://europa.eu.int/comm/>.

CFC [Conselho Federal de Contabilidade] <http://cfcpwf.cfc.org.br/>.

CNC [Comissão de Normalização Contabilística] <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

CPLP [Comunidade dos Países de Língua Portuguesa] <http://www.cplp.org/>.

Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1984). Decreto n.º 4/84, 30 Jan. 1984, que aprova o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial n.º 4.

Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (1987). Decreto n.º 26/87, 19 Mar. 1987, que aprova o modelo de anexo ao balanço e à demonstração de resultados das empresas. Praia, 2.º suplemento ao Boletim Oficial n.º 11.

Conselho de Ministros da República de Cabo Verde (2003). Decreto-Lei n.º 39/2003, 20 Out. 2003, que altera o Plano Nacional de Contabilidade. Praia, suplemento ao Boletim Oficial, I Série – n.º 35.

Conselho de Ministros da República de Moçambique (1984). Resolução n.º 13/84, 14 Dez. 1984, que aprova o Plano Geral de Contabilidade. Maputo, Boletim da República, I Série – n.º 50.

Conselho de Ministros da República Democrática de São Tomé e Príncipe (1994). Decreto-Lei n.º 16/94, 30 Jun. 1994, que adopta o Plano OCAM de Contabilidade Geral das Empresas. São Tomé, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.

CRAVO, Domingos Silva (1991). Considerações em torno do paradigma da utilidade. in «IV Jornadas de Contabilidade», 17/19 Out. 1991. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. p. 303-322.

CVM [Comissão de Valores Mobiliários] <http://www.cvm.gov.br/>.

GARCÍA, Moisés (1997). Ensayos sobre teoría de la contabilidad: origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio. Madrid, [ICAC] Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GARRIDO, Pascual, LEÓN, Ángel e ZORIO, Ana (2002). Measurement of formal harmonization progress: the IASC experience. *The International Journal of Accounting*, vol. 37. p. 1-26. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.

GÓIS, Cristina Gonçalves (2000a). A influência das normas do IASC sobre a normalização contabilística portuguesa. in «VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria: A contabilidade na viragem do milénio – da informação histórica, à informação on-line», 17/20 Maio 2000. Actas. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. [Disponível em CD multimédia].

GÓIS, Cristina Gonçalves (2000b). A influência das normas do IASC sobre a normalização contabilística portuguesa. *Revisores e Empresas*, 9, ano 3. Abr./Jun. 2000. Lisboa. p. 36-49.

Governo da República de Guiné-Bissau (1994). Decreto n.º 18/94, 16 Maio 1994, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade. Bissau, Boletim Oficial n.º 20.

HOSKIN, Robert E. (1997). *Financial accounting: a user perspective*. (2nd ed.). New York, John Wiley & Sons.

IASB [International Accounting Standards Board] <http://www.iasb.org/>.

IBRACON [Instituto dos Auditores Independentes do Brasil] <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/>.

IUDÍCIBUS, Sérgio e MARION, José Carlos (2004). *Contabilidade comercial (actualizado conforme o novo Código Civil)*. (6.ª ed.). São Paulo, Atlas.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens (2003). *Manual de contabilidade das sociedades por acções (aplicável às demais sociedades)*. (6.ª ed.). São Paulo, Atlas.

JOHNSON, L. Todd e LENNARD, Andrew (1998). *Reporting financial performance: current developments and future directions*. Norwalk, Financial Accounting Standards Board.

KIESO, Donald E. e WEYGANDT, Jerry J. (1992). *Intermediate accounting*. (7th ed.). New York, John Wiley & Sons.

KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. e WARFIELD, Terry D. (2004). *Intermediate accounting*. (11th ed.). New York, John Wiley & Sons.

MACHADO, A. J. Cardão (2004). Normas internacionais de contabilidade: marco conceptual. *Jornal de Contabilidade*, 322, ano XXVIII. Jan. 2004. Lisboa. p. 6-10.

MADEIRA, Geová José, SILVA, Cátia Beatriz e ALMEIDA, Fabiana Lucas (2004a). Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. in «17.º Congresso Brasileiro de Contabilidade: Contabilidade, instrumento de cidadania», 24/28 Out. 2004. Trabalhos. Santos, Conselho Federal de Contabilidade. p. 302-319. Disponível em <http://www.cfc.org.br/>.

MADEIRA, Geová José, SILVA, Cátia Beatriz e ALMEIDA, Fabiana Lucas (2004b). Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 150, ano XXXIII. Nov./Dez. 2004. Brasília. p. 74-83.

MAGRO, J. L. (2004). Comparação entre o plano geral de contabilidade de Angola e alguns planos da união europeia. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 33, II série, ano IX. Jan./Mar. 2004. Lisboa. p. 6-7.

MANUEL, Ntalaní Mesa-Emeyí (1998). O processo de normalização contabilística em África. in «VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria: Século XXI – os novos contextos da globalização», 19/21 Nov. 1998. Actas, tomo II. Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. p. 1321-1343.

Ministério da Coordenação Económica da República de Cabo Verde (1997). *Projecto de diploma legal*, Fev. 1997, para revisão do Plano Nacional de Contabilidade. Praia.

Ministério da Justiça da República Portuguesa (1986) Decreto-Lei n.º 262/86, 2 Set. 1986, que aprova o Código das Sociedades Comerciais. [Atualizado até alterações do Decreto-Lei n.º 88/2004, 20 Abr. 2004]. Lisboa, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. [Disponível em CD multimédia].

Ministério das Finanças da República Portuguesa (1989). Decreto-Lei n.º 410/89, 21 Nov. 1989, que aprova o Plano Oficial de Contabilidade. [Em linha, atualizado até alterações do Decreto-Lei n.º 79/2003, 23 Abr. 2003]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

Ministério das Finanças da República Portuguesa (1999). Decreto-Lei n.º 367/99, 18 Set. 1999, que estabelece as regras relativas à organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

Ministério das Finanças da República Portuguesa (2004). Decreto-Lei n.º 88/2004, 20 Abr. 2004, que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

Ministério das Finanças da República Portuguesa (2005). Decreto-Lei n.º 35/2005, 17 Fev. 2005, que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

Ministério do Plano e Finanças da República de Moçambique (1998). Diploma Ministerial n.º 221/98, 30 Dez. 1998, que aprova alterações ao Plano Geral de Contabilidade. Maputo, 1.º suplemento ao Boletim da República, I Série – n.º 52.

Ministro da Fazenda da República Federativa do Brasil (1976). Lei n.º 6.404/76, 15 Dez. 1976, que dispõe sobre sociedades por acções. [Em linha, atualizada até alterações da Lei n.º 10303, 31 Out. 2001]. Brasília. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.

Ministro da Fazenda da República Federativa do Brasil (2002). Projecto de Lei n.º 3.741/2000, após substitutivo de 11 Dez. 2002, que altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6404/76, de 15 de Dezembro de 1976 e da Lei n.º 6385/76, de 7 de Dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. [Em linha]. Brasília. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/>.

Ministro da Justiça da República Federativa do Brasil (2002). Lei n.º 10406/02, 10 Jan. 2002, que institui o Código Civil. [Em linha, atualizada até alterações da Lei n.º 10931, 2 Ago. 2004]. Brasília. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/>.

Ministro das Finanças da República Popular de Angola (2001). Decreto n.º 82/01, 16 Nov. 2001, que aprova o Plano Geral de Contabilidade. Luanda, Imprensa Nacional.

OCAM [Organização da Comunidade Africana Malgache e Mauriciana] (1993). *Plano de Contabilidade Geral das Empresas*. São Tomé, edição da UNIDO [Organização das Nações Unidas para o Desenvolvimento Industrial] para o Governo da República Democrática de São Tomé e Príncipe.

PE-CUE [Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia] <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.

RIAH-BELKAOU, Ahmed (2000). *Accounting theory*. (4th ed.). London, Thomson Learning.

RIAH-BELKAOU, Ahmed (1996). *Accounting, a multiparadigmatic science*. London, Quorum Books.

RODRIGUES, Lúcia Lima e BRANCO, Manuel Castelo (2001). Sobre a necessidade de um quadro conceptual da informação financeira em Portugal: um estudo empírico. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 229, vol. LVIII. Out. 2001. Porto. p. 161-188.

RODRIGUES, Rogério Pereira (2002). A propósito das IAS. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, 15. Dez. 2002. Lisboa. p. 147-152. Disponível em <http://www.cvm.pt/>.

ROSA, Paulo Moreira da (1999). *A contabilidade no Mercosul*. São Paulo, Atlas.

SÁ, António Lopes (1987). *Introdução à ciência da contabilidade*. Rio de Janeiro, Ediuoro.

SÁ, António Lopes (1992). *Teoria geral do conhecimento contábil*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.

SÁ, António Lopes (1994). *Teoria da contabilidade superior*. Belo Horizonte, IPAT-UNA.

SÁ, António Lopes (1997). *Princípios fundamentais de contabilidade*. São Paulo, Atlas.

SÁ, António Lopes (1998a). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. (2.ª Ed.) Lisboa, Visisil.

SÁ, António Lopes (1998b). *Teoria da contabilidade*. São Paulo, Atlas.

SÁ, António Lopes e SÁ, Ana M.ª Lopes (1993). *Dicionário de contabilidade*, 8.ª edição. São Paulo, Atlas.

SANTOS, Luís Lima (1999). A contabilidade no século XXI. in «II Simpósio Internacional: Contabilidade de gestão», 18/20 Nov. 1999. Porto, Universidade Fernando Pessoa e Associação Portuguesa de Contabilistas. p. 113-142.

SANTOS, Luís Lima (2002). A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal. in «IX Congresso de Contabilidade: A dinâmica do mundo e da contabilidade», 20/22 Nov. 2002. Actas. Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. [Disponível em CD multimédia].

STREET, Donna L., NICHOLS, Nancy B. e GRAY, Sidney J. (2000). Assessing the acceptability of international accounting standards in the US: an empirical study of the materiality of the US GAAP reconciliations by non-US companies complying with IASC standards. *The International Journal of Accounting*, vol. 35, 1. p. 27-63. Disponível em <http://www.elsevier.com/>.

TUA PEREDA, Jorge (1989). Los principios contables en el ordenamiento jurídico. in CEA GARCÍA, José L. (ed.) *Lecturas sobre principios contables*. Monografías AEC, 13. Madrid. p. 57-93.

ZEFF, Stephen A. (1998). The coming confrontation on international accounting standards. *Irish Accounting Review*, 2, vol. 5. Ireland. p. 89-117. [Artigo cedido pelo autor].