



2.º Lugar  
Categoria Acadêmica e Profissional

# Harmonização contabilística na União Europeia: Quanto de sucesso? Quanto de fracasso?

Fábio Henrique Ferreira de Albuquerque (Lisboa/Portugal)



Iniciamos este trabalho por uma breve análise histórica da actuação adoptada pela Comissão e Conselho da União Europeia com vista à pretendida harmonização contabilística no âmbito europeu, desvendando os principais avanços e recuos observados, e, ao longo dessa trajectória, o desempenho de Portugal. Não descuramos ainda de apresentar o que se vislumbra como objectivos futuros nessa matéria. Como pano de fundo, fazemos notar os principais incentivos oriundos dos vários intervenientes do mercado, no intuito de tornar possível esse processo; de um lado o mercado de capitais e os grandes grupos empresariais que nele actuam, e que vêem fortalecidos aspectos como aumento da comparabilidade, redução de custos e consequente economia de tempo e ganhos de produtividade; de outro, as pequenas e médias empresas (PME), que, apesar de maioritárias no tecido empresarial da Europa, parecem arrastadas nessa vaga, com pouca participação activa nesse íterim.

Em todas as fases, no entanto, e como ponto nuclear deste trabalho, procuramos discutir aquilo que para

nós poderia ser uma mais-valia na convergência normativa no território da União, e aquilo que de nocivo revela-se à evolução da contabilidade, como ciência da relevação patrimonial, actuando sobre realidades económicas em contínua mutação, por intermédio da adopção passiva dos diversos normativos, cuja dicotomia afigura-se na consequente rigidez dali advinda. Propagam-se questões fulcrais como: “quais os ganhos obtidos, se os houve, em termos de transparência e credibilidade da informação prestada por via da adopção de normativos comuns?” ou “em que aspectos o tão pretendido aumento da comparabilidade veio a verificar-se prejudicial à fiabilidade dos demonstrativos apresentados?” ou ainda “quais os retrocessos sentidos na actual postura metodológica dos organismos emissores de normas internacionais de contabilidade, e que vem a ser aceite como válida no intento de uma célere, porém pouco convincente e reflectida, materialização do sonho de harmonização contabilística europeu?”, e que jamais poderiam ser aqui olvidadas.



O ano de 2007, ano de mais uma presidência portuguesa da União Europeia (UE), fica ainda marcado, a par do 30º aniversário do nascimento do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em Portugal – e bem assim da primeira normalização contabilística nacional, pela comemoração dos 50 anos do Tratado de Roma, assinado em 25 de Março de 1957, e que instituiu, como sabemos, a então denominada Comunidade Económica Europeia (CEE), e a criação de um mercado comum europeu a partir de 01 de Janeiro do ano seguinte. Esta importante efeméride traz-nos à memória o culminar de um sonho, iniciado anos antes, e poucos após o fim da fatídica Segunda Guerra Mundial, de uma Europa mais forte e mais una. Mesmo os mais cépticos daquela altura, aos olhos de hoje, não duvidam que, salvo raras excepções históricas, em especial o falhanço da recente tentativa de promulgação de uma Constituição para a União Europeia, o projecto de integração europeu resultou num exemplar caso de sucesso. Sobrevivem hoje no seio da UE o mercado único europeu, e conseqüente união aduaneira, com pauta externa comum e livre circulação dos factores de produção entre os Estados-Membros

(EM); uma moeda única, o Euro, adoptado por significativa parcela dos países que a compõem; vindo ainda a evoluir para uma união política e institucional, com acordos de coordenação nas áreas de justiça, defesa e na consecução de políticas comuns na esfera económico-social.

A concretização de um modelo de normalização contabilística adoptada por todos os EM trata-se de um processo imparável, tal como o avanço da globalização em todos os níveis e esferas. Deste modo, achamos que cabia revisitar aqui, neste desígnio, o que em matéria contabilística se tem conseguido no tocante à tão pretendida harmonização, que se manifesta na UE de modo claro aproximadamente há 25 anos, sem nunca abandonarmos uma discussão que se impõe relativamente à forma como este processo se vem concretizando.

### **Harmonização ou estandardização?**

A harmonização propicia a comparabilidade da informação financeira, e não há dúvidas de que é essa a sua principal vantagem, uma vez que promove uma significativa compatibilidade entre as prá-

ticas contabilísticas internacionais, limitando e estreitando, assim, o intervalo em que as diferenças conceptuais tendem a ser aceites. Eventuais conflitos tendem a ser eliminados, e novas posturas passam a ser incorporadas pela generalidade dos aderentes. Esse o principal argumento dos seus defensores.

Diferentemente deste conceito, a estandardização, ou uniformização, assume uma postura menos flexível. Por esta via passa a ser imposto um rígido conjunto de normas a serem seguidas por todos os membros de um determinado segmento, indistintamente. Não acomoda, e muito menos incentiva, a existência de diferenças locais e regionais, causa geralmente apontada como principal motivo do fracasso da sua difusão.

O movimento internacional parece convergir no sentido da eliminação de diferenças substanciais presentes nos demonstrativos publicados, que coibam a manutenção de um nível mínimo pretendido de comparabilidade entre os diversos agentes interessados. Por essas e outras razões a tendência mundial aponta para a prossecução de políticas que visem o fortalecimento e divulgação da harmonização contabilística.

### **Harmonização contabilística: que contributos?**

A aplicação de normas observadas internacionalmente é resultante, em geral, de um conjunto diverso de forças, dentre as quais destacamos: a pressão exercida pelos segmentos profissionais relacionados, decisões políticas nacionais e internacionais e ainda o envolvimento dos diversos sectores que actuam no mercado. A coexistência de interesses tão diversos resulta invariavelmente, como a prática o demonstra, e neste campo não é diferente, na prevalência dos desejos dos mais fortes. É o que refere Sá, em artigo há pouco tempo publicado: *"A anulação das aludidas diferenças de práticas informativas, no caso apresentada como justificativa para impor um modelo com o manto da "infalibilidade", vem, todavia, ensejando*

um domínio oligárquico sobre a elaboração dos referidos procedimentos.”<sup>(1)</sup> Somos por isso levados a crer, e piamente, que à normalização deve juntar-se o entendimento de que a Contabilidade é uma ciência da informação, com objecto próprio e objectivos bem definidos, que não devem ser deturpados tendo em vista a satisfação de interesses particulares.

Os pontos fortes de uma harmonização pela via normativa assentam, em grande parte, na opinião de seus defensores, no aumento da comparabilidade e fiabilidade da informação produzida, uma vez que passam a ser idênticos os pressupostos sobre os quais a mesma é alicerçada. Não nos esqueçamos, porém, de mencionar que a uma maior rigidez no plano normativo tem-se verificado algum retrocesso da Contabilidade vista como ciência, devido às bases pouco metodológicas sobre as quais se tem assentado aquelas normas. Esta rigidez vem ainda, habitualmente, desagregada da envolvente económica, e incidindo a Contabilidade sobre este plano, algum prejuízo poder-se-á sentir relativamente à sua evolução. No mesmo artigo acima referenciado, encontramos mais uma pertinente reflexão de Sá acerca deste tema, adiante citada: *“Tão bem tem sido exercida a pressão para que a dita “harmonização” se opere que ela vem sendo implantada sem maiores reflexões sobre o que em passado recente representou a questão.”*<sup>(2)</sup> E assim concluímos que, para tornar o mais possível harmónico este processo, a uma certa rigidez normativa, por vezes necessária, devem ser instituídos pilares científicos, também estes fundamentais, que a atestem.

### **Antecedentes históricos da normalização contabilística em Portugal**

A normalização contabilística nacional terá sido concretizada com a aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), através do Decreto-Lei nº 47/77, de 07 de Fevereiro. Remonta porém à década de 1960 a fase de elaboração de projectos e a sua discussão.

O POC que actualmente vigora em Portugal, advindo em substituição ao já caduco POC/77, concretizou-se com o Decreto-Lei 410/89, publicado a partir da necessidade de ajustamento do normativo nacional às directivas comunitárias, emanadas da então denominada Comunidade Económica Europeia (CEE). Este significativo acontecimento, consequência directa da adesão de Portugal à CEE, ocorrida em 1986, deu-se de forma a moldar aquele diploma às exigências contidas nas 4ª e 7ª Directivas, já conhecidas àquela data.

Cronologicamente, e desde a criação da CEE, foram emanadas as seguintes Directivas:

1º: A Directiva nº 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978 (4ª Directiva), que estabelece e define os requisitos em matéria de elaboração de contas anuais de certos tipos de sociedades;

2º: A Directiva nº 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Julho de 1983 (7ª Directiva), que estabelece e define os requisitos em matéria de elaboração de contas consolidadas de certos tipos de sociedades;

3º: A Directiva nº 86/635/CEE do Conselho, de 08 de Dezembro de 1986, que trata das contas anuais e consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras;

4º: A Directiva nº 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991, que trata das contas anuais e consolidadas das empresas de seguros.

Desde aquele ano a esta parte, a nossa principal referência em matérias contabilísticas fora objecto de algumas alterações oriundas, de um lado, por força de imposições de ordem interna, de outro, pela tentativa de adequação constante à legislação comunitária de referência: regulamentos e directivas.

### **O processo de harmonização contabilística na UE: breve perspectiva histórica**

Sendo certo que as directivas passam muitas vezes por linhas-mestras, orientadoras de acções, uma vez que necessitam de ratificação interna pro-

movida pelos Estados-Membros (EM) com recurso aos seus mecanismos normativos próprios, foi-se verificando ao longo dos anos certas divergências – nalguns casos substanciais – no que toca ao tão desejado projecto de harmonização contabilística europeu. Após quase duas décadas do início do processo de harmonização engendrado pela União Europeia (EU), por via da aplicação de directivas, as críticas sucediam-se. Podem ser aqui apontadas, sinteticamente, como originadores de tais discordâncias, razões tão óbvias como diferenças culturais e de reiterada prática contabilística localmente aceite. As realidades nacionais, e interesses conflitantes vários, sobrepunham-se ao espírito impresso nos normativos europeus, adaptando-os à legislação então vigente e evitando, sempre que possível, alterações profundas, ainda que por vezes necessárias. Daí que a estratégia da normalização por esta via tenha sido abandonada pela Comissão Europeia (CE). Tal entendimento terá sido confirmado pela própria Comissão, que em 1995 dá-nos a conhecer um documento intitulado *“Harmonização Contabilística: Uma Nova Estratégia Relativamente à Harmonização Internacional”*, declarando publicamente as significativas lacunas geradas pela subscrição de directivas. Ali, é explicitamente referida a necessidade, a par das diferenças surgidas da transposição de directivas ao direito interno, entre os países integrantes da UE, de em muitos casos proceder-se em matéria contabilística à emissão de um segundo conjunto de demonstrativos, destacadamente para as empresas de grande dimensão, cujos títulos são livremente comercializados no mercado accionista. Esta clara referência vem uma vez mais autorizar a nossa opinião de que tem sido basilar, ainda que por vezes prejudicial à nossa ciência, o impulso dado pelo mercado de capitais ao projecto de harmonização contabilística europeu. A necessidade de financiamento externo sentida pelas grandes empresas – o núcleo-duro de forças dessa corrente – aliada a uma outra necessidade, essa declarada, dos utilizadores da informação por estas divulgadas, de que se-

jam a uma só vez fiáveis e, intimamente ligado a este aspecto, comparáveis, terão sido o motor do relativo sucesso (em matéria de adesão) que se tem obtido nos últimos anos no território da União. Entretanto, e cabe já aqui tornar claro, certo é que mais e mais se verifica uma atitude negligente, propagada e corroborada por grupos com maior poder de actuação, no que toca aos reais interesses dos utilizadores da informação, tendo em vista os seus próprios interesses, de pendor particular e desagregada dos objectivos prosseguidos pela Ciência Contábil. Esta opinião é novamente subscrita pelo ilustre Prof. Doutor A. Lopes de Sá, quando refere que *“o argumento utilizado de que se busca a harmonização visando tornar viável uma comparação de informes, na prática se traduz em uma imposição de práticas ao feito anglo-saxónico de escrituração e demonstração contábil.”*<sup>(3)</sup>

Prosseguindo, a estratégia defendida alerta que o caminho a ser trilhado pela União consiste numa intervenção mais directa no corpo dos organismos de larga experiência nesses domínios, valendo-se assim desse conhecimento acumulado, com a visível meta de corroborar um conjunto de normas que, aplicando-se indistintamente a todos os EM, possam ser aceites a um só tempo pela generalidade dos mercados accionistas mundiais. Vale referir no entanto que, e mesmo não descurando o papel do *International Accounting Standards Board* (IASB) nesse domínio, como organismo emissor de normas de referência internacional, a Comissão reserva para si algum destaque ao relevar o seu próprio contributo, enfatizando peremptoriamente a necessidade de atentar-se para a rica herança por si legada através dos conteúdos das directivas e legislação comunitárias outrora emitidos na senda da harmonização contabilística. A Comissão não pretende ainda, conforme é referido no documento, exercer um papel meramente passivo de aceitar sem discutir – que sob o nosso ponto de vista não se vem a verificar posteriormente – as normas emanadas pelo IASB, mas antes agir numa postura marcadamente reflexiva,

como tal se depreende no excerto seguinte: *“A Comunidade não tenciona abandonar os seus esforços de harmonização no domínio contabilístico, mas sim reforçar o seu empenhamento e a sua contribuição para o processo de fixação de normas internacionais que proporciona a solução mais rápida e eficaz para os problemas das empresas que operam à escala mundial.”*<sup>(4)</sup> Enunciando, por fim, os objectivos que pretende alcançar: *“(…) a União Europeia deve agir de imediato, por forma a assegurar a todos quantos utilizam e elaboram contas uma clara perspectiva da possibilidade de as empresas que procuram ser admitidas à cotação na bolsa dos Estados Unidos e noutros mercados mundiais poderem continuar integradas no enquadramento contabilístico da União Europeia.”*<sup>(5)</sup>

### O IASB em breves linhas

O *International Accounting Standards Committee* (IASC), organismo que deu origem ao IASB, nasceu em 1973, num período de forte desenvolvimento das relações internacionais, em especial no que toca ao comércio e investimento estrangeiro, no que se evidencia a expansão das empresas transnacionais. Este contexto terá sido obviamente favorável ao desenvolvimento de um projecto que, não sendo original, reunia no entanto consensos alargados. Estava em causa a ideia de criação de normas contabilísticas de aplicação internacional que garantissem um nível mínimo de comparabilidade, eliminando barreiras nacionais de ordem legal nessa matéria, reduzindo custos e incentivando a internacionalização das empresas.

São apontados como objectivos do IASB os seguintes:

- *Desenvolver, no interesse público, um conjunto de normas de relato financeiro de alta qualidade, ‘Global Accounting Standards’, orientadas para as Bolsas de Valores Mundiais e para outras entidades, que sejam úteis na tomada de decisões económicas;*
- *Promover o uso e a rigorosa aplicação das normas;*
- *Trabalhar activamente com a Comis-*

*são de Normalização Contabilística dos vários países, Accounting Standards Setting Bodies (ASSB), com vista à convergência da normalização contabilística.”*<sup>(6)</sup>

Parece-nos óbvio o papel de destaque dado pelo IASB às empresas com valores cotados nos mercados abertos, deixando em segundo plano as “outras entidades”, donde se incluem as PME. Nos últimos anos, com a adopção pela UE das normas emanadas do IASB, tem este alcançado uma maior notoriedade, para além de ter progredido em suas metas.

### A opção da UE pelas normas do IASB

A relevância dada pela CE aos trabalhos do IASB, como organismo normalizador de referência em matérias contabilísticas no espaço europeu, abdicando de uma competência antes a si própria delegada, foi especialmente posta em evidência com a publicação do Regulamento nº 1606/2002/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho. Este documento revela o relativo abandono de um modelo de regulação que se veio a verificar ineficaz em face das forças próprias dominantes no mercado; vem ainda, no âmbito dos EM, e no tocante às normas de informação consolidada das empresas com valores cotados em mercado livre na UE, retirar poderes de emissão de normativos de ordem contabilística, não obstante delegar a estes poderes para legislar sobre esta disciplina na esfera de outras entidades, nomeadamente as “não-cotadas” e bem assim, de forma especial, as PME. Posteriormente, e em consonância com este, veio o Regulamento nº 1725/2003/CE, da Comissão, de 21 de Setembro, determinar as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) a serem aplicadas em observância ao anteriormente estipulado, passando então a serem válidas aquelas vigentes à data de 14 de Setembro de 2002.

Consideramos que aquele regulamento, ao excluir as PME do seu âmbito

de actuação, vem numa corrente contrária ao movimento europeu de normalização contabilística, sendo representativo de um princípio dissuasor, uma vez que põe a prevalência de sua legislação ao arbítrio de numerosos organismos de representatividade meramente local – no seio de cada EM, com diferentes características e objectivos por ventura ainda mais conflituantes. Fica-nos precipitadamente claro que distintos reguladores conduzirão de modo certo a entendimentos divergentes em variadas matérias, com prejuízo da característica da comparabilidade que deve revestir a informação facultada pela Contabilidade, em objecção aos objectivos várias vezes apreçados pela própria Comissão.

Como órgão de relevante destaque neste cenário, o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), criado a 31 de Março de 2001 como uma organização privada e independente dos poderes públicos nacionais, tem dado um significativo contributo no sentido de, e em conjunto com o IASB, desenvolver normas a serem observadas pelas PME no seio da União – sem ferir dramaticamente a essência do corpo de normas internacionais de contabilidade referendadas pelo Regulamento nº 1725/2003/CE. Os trabalhos iniciados pelo EFRAG encontram-se ainda em fase de discussão, sendo no entanto, do que se conhece no presente, o projecto em curso mais avançado, e apreciado como o potencialmente mais forte para tornar-se de futuro vinculativo no território da União, quer pela parceria estratégica desenvolvida por este organismo com o IASB, quer pela apresentação mais clara e bem definida dos objectivos pretendidos. É de fundamental interesse para as PME, e disso não temos dúvida, exceptuando eventuais correcções a serem feitas nos normativos adoptados pela CE, no que toca às falhas oportunamente expostas neste trabalho, que o seu projecto de crescimento esteja associado a – e possa como tal ser percebido pelos diversos utentes da informação por estas divulgada – um nível de transparência e fiabilidade de tal modo indiscutíveis, ainda que baseadas num corpo de

normas autónomo e sensivelmente distinto, que em nada difiram de outros segmentos de idêntica ou diferente dimensão (muitas vezes, seus próprios concorrentes). Está uma vez mais em evidência um nível rigorosamente alto de confiança nas contas apresentadas, requerido por um diverso público que vai dos investidores e credores, passando ainda pelos clientes e sociedade como um todo, tornando-as mais competitivas e fortes em face dos desafios impostos pelo mercado global, e ainda que a comparabilidade, ao menos de forma imediata, seja possível apenas no circuito de suas congêneres. Acreditamos francamente que atentar para as variadas formas de realidades empresariais no sentido da criação de normas comuns, desde que bem definidas e delimitadas, e – mais importante ainda – cientificamente suportadas, privilegia sobretudo o reconhecimento das necessidades de informação comuns a cada círculo, em benefício do seu avanço qualitativo por força de uma revelação mais credível, transparente e fundamentalmente útil à tomada de decisão.

### **Principais críticas à adopção pela UE das normas do IASB**

Não há dúvidas de que o IASB, assim como outros organismos divulgadores de normas contabilísticas de alcance internacional, como o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), tem como alvo especial as empresas com valores cotados em mercado aberto, entidades para as quais a necessidade de comparabilidade é crucial a sua própria expansão. De tal modo é isso verdade que este último organismo chega a qualificar os investidores e credores como destinatários prioritários da informação, o que nos parece desde logo irreflectido e incauto.

Sucedem-se outras problemáticas que ferem os fundamentos sobre os quais se evidenciam o conhecimento científico, necessariamente objectivo e claro. Desde logo temos uma estrutura conceptual apontada como norteadora, mas que em caso de conflito não subju

o conteúdo das normas. Depois, a inexistência de princípios como sustentáculo preferencial na aplicação de técnicas contábeis, suportadas que são em sua maioria por regras, pela prática reiterada e, prioritariamente, por juízos de valor. Alguns exemplos do que atrás referimos, e eles são extensos, constam nos critérios de ponderação entre o custo e o benefício, indicados pelos normativos, a clara referência ao juízo profissional, ou ainda por uma subjectiva hierarquização, aplicável caso a caso, entre as características qualitativas da informação. Somemos a tudo isso o actual percurso trilhado pelo IASB, em claro processo de convergência com o FASB, que insiste cada vez com mais afinco na emissão de normas do tipo *rules-based standard* em detrimento do tipo *principles-based standards*. A caminhar por estas sendas, consideramos frágil e infértil o futuro que se adivinha para a nossa ciência.

Uma outra crítica feita aos normativos impressos pelo IASB, mais recente e direccionada, terá sido salientada pela sua própria subscriitora, a CE, em seus diversos estudos anteriores à emissão do Regulamento que os aprovou. Trata-se do conceito de justo valor ou, no original, *full fair value*, defendido pelo IASB num considerável número de normas internacionais em vigor. A opinião de Cunha Guimarães deixa patente as questões suscitadas pela adopção, nas contas das sociedades, do critério do justo valor: “Ao colocarmos em contraoposição o critério do “justo valor” com o do “custo histórico” teremos, obviamente, de concluir que este é objectivo e que aquele é subjectivo. Ou seja, a relevação contabilística ao “justo valor” terá de ser aplicada com preocupação (apelo ao princípio contabilístico “Da prudência”), sob pena de afectarmos a contabilidade e as demonstrações financeiras de valores subjectivos, o que não facilita a decisão dos utilizadores”.<sup>(7)</sup> De entre as muitas normas internacionais do IASB que prevêem a aceitação do referido critério, encontramos a IAS 16, sobre os Activos Fixos; a IAS 19, Benefícios de Reforma; a IAS 37, Provisões; e a IAS 38, Activos Intan-

**O European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), criado em 2001 como uma organização privada e independente dos poderes públicos nacionais, tem dado um significativo contributo no sentido de desenvolver normas a serem observadas pelas PME no seio da União.**

gíveis; a IAS 39, Instrumentos Financeiros; a IAS 40, Propriedades de Investimento; e a IAS 41, Agricultura.

A questão crucial passa por discutir a relação entre demonstrativos que se querem mais credíveis, transparentes e fiáveis, sob à luz de critérios objectivos e em observância ao princípio da prudência, baseados essencialmente no custo histórico, e aquelas obtidas com socorro à adopção do justo valor, criadora de um novo conceito (danoso) de Contabilidade por alguns apelada “Contabilidade Criativa”. Para o utilizador, critérios cada vez menos objectivos, passíveis em larga medida de manipulação, resultarão francamente em perda de confiança da informação que lhe é apresentada. O abandono da isenção tão pretendida em qualquer corrente científica em detrimento da assumpção de escolhas pouco criteriosas e com pouca sustentabilidade doutrinária parece corromper a própria “imagem verdadeira e apropriada” da informação contabilística, ou o *true and fair view* no original, tão propagado pelo IASB. A Contabilidade deixa assim de ser feita para todos, e desinteressadamente, no sentido da imparcialidade científica ali contida, para, sendo feita por alguns, vir à luz a divulgação dos seus próprios interesses e vontades. Não nos parece por isso desmedido relembrar que a Contabilidade, como ciência da revelação patrimonial, apenas terá validade científica se satisfizer, indistintamente, o interesse dos vários destinatários da informação.

Por fim, uma última análise, a nosso ver não menos secundária pelos efeitos adversos que provocam a jusante, destaca a excessiva ocorrência de traduções pouco felizes para a língua portuguesa de palavras e expressões contidas nas normas internacionais, regra geral de origem anglo-saxónica, facilitada ainda pela demasiada permissividade de alguns dos próprios responsáveis pela sua transposição. O Prof. Rogério Fernandes Ferreira, em Portugal, e o Prof. Antônio Lopes de Sá, no Brasil, para citarmos dois eminentes intelectuais de cada um dos lados do Atlântico, são referenciais indiscutíveis de opiniões coincidentes acerca do que atrás foi deixado.

### **Posteriores avanços da normalização contabilística em Portugal**

O Regulamento nº 1606/2002/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, veio de algum modo incentivar a que outras entidades, cuja obrigatoriedade de adopção das NIC não estava prevista, passassem a ser incluídas por via da determinação oriunda de normativos internos. Assim, e em Portugal, veio o Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, trazer significativas alterações ao POC, transpondo para o direito nacional a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, e em resposta àquele regulamento, determinar a obrigação para as sociedades com valores mobiliários cotados em mercado aberto e que elaboram contas consolidadas, de adoptar-se em seus demonstrativos as normas emanadas do IASB, já a partir do exercício de 2005, conforme o expresso no seu art. 11º. O referido DL vai ainda mais longe, no entanto, ao permitir às demais sociedades que elaboram contas consolidadas, ou como tal integradas em grupo económico que o façam, a adopção dos mesmos normativos, desde que estas sejam objecto de certificação legal de contas (CLC), é o que lemos em seu art. 12º.

Em jeito de síntese, portanto, destacamos: podem optar pela adopção dos normativos do IASB nas contas individu-

ais as entidades integradas em grupo económico que proceda à consolidação, tendo ainda a possibilidade de adoptar ou não as normas referidas aquando da elaboração das contas consolidadas, nalguns casos obrigatoriamente – empresas com valores cotados na bolsa –, noutros, de modo facultativo – empresas com valores não-cotados neste mercado. No seguimento, o mesmo artigo salienta em seu nº 3 que tal opção, uma vez exercida, torna-se irreversível, exceptuando as empresas incluídas no perímetro de consolidação que não adoptem, de forma optativa, o referencial do IASB na elaboração de suas contas consolidadas.

Ponto importante a destacar, no entanto, para uma adequada análise da opção a tomar após o que atrás deixamos é a imposição contida no mesmo Decreto-Lei de, para efeitos de apuramento do lucro tributável em termos fiscais, para aquelas entidades que exerçam a opção de elaborarem as contas individuais em conformidade com as normas do IASB, continuarem a manter a contabilidade organizada conforme os preceitos e demais dispositivos aplicáveis ao respectivo sector vigentes no normativo contabilístico nacional. Significa com isso a necessidade de manutenção de, grosso modo, duas contabilidades: uma consoante o POC e directrizes contabilísticas – no que cabe lembrar a hierarquia preceituada na Directriz Contabilística nº 18, e uma outra, em conformidade com a opção anteriormente exercida.

Aqui se põem questões no mínimo pertinentes: até que ponto vai a “desconfiança” dos nossos legisladores nacionais no conteúdo prescrito pelos normativos nacionais adoptados pela CE, nomeadamente no que se refere ao lucro tributável com base nos normativos do IASB? Que linha de orientação ali contida proporciona significativas divergências a ponto de suscitar a obrigatoriedade em termos fiscais da escrituração com base no POC e demais legislação vigente para o sector?

Somos da opinião que, também aqui, a divergência está contida essencialmente nas várias hipóteses previstas, e nal-

guns casos exigência de aplicação, da orientação contida nos normativos internacionais respeitantes à aplicação do justo valor. Mais uma vez em causa a possível existência de uma Contabilidade criativa que se quer evitar e uma vez mais diferentes caminhos seguidos entre a opção europeia e a nacional, no que se vislumbra um maior desafio à pretendida harmonização no seio da União.

Por forma a ajustar-se então a esta nova realidade, sabe-se que estão em curso estudos de um grupo de trabalho, subordinado ao Ministério das Finanças, com vista a analisar as necessárias alterações a introduzir-se no Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) por forma a eliminar a necessidade de manutenção de distintas contabilidades.

### **A normalização contabilística em Portugal nos seus passos mais recentes**

Em Portugal, a normalização contabilística encontra-se a cargo de cinco diferentes entidades, em consonância com o raio de acção/fiscalização em que estas exercem influência. A regulamentação de matérias da esfera contabilística neste país, como sabemos, tem origem eminentemente pública, com forte ligação à fiscalidade. Assim, no caso das empresas seguradoras, tem poder normativo o Instituto de Seguros de Portugal (ISP); no âmbito das empresas financeiras, tem competência o Banco de Portugal; para as empresas com valores admitidos à negociação na Bolsa, tem poder normalizador a Comissão de Mercado e de Valores Mobiliários (CMVM), por força do Código dos Valores Mobiliários, e desde que ouvidas as outras entidades competentes na matéria; para as demais empresas, comerciais e industriais, prevalecem os normativos emitidos pela Comissão de Normalização Contabilística. Por fim, encontramos ainda, no sector público administrativo, uma entidade especificamente voltada à sua regulação, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), com olhos virados para o Pla-

no Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Deste modo reconhece a CNC que o POC, criado para supostamente ter uma abrangência universal, veio a tornar-se limitado para umas entidades e demasiado exigente para outras. E assim, as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de relato financeiro passaram desde há muito a acolher conceitos e procedimentos emanados de outros normativos (internacionais), enquanto outras, de dimensão mais reduzida, adoptaram à sombra uma “Contabilidade Simplificada”, fazendo por “esquecer” alguns procedimentos previstos no POC, ou ainda limitando a sua aplicação – especialmente no que toca à exigência de alguns demonstrativos considerados obrigatórios. Complementarmente ao POC, são publicadas periodicamente Directrizes Contabilísticas, que têm como objectivos principais, por um lado, suprir lacunas existentes no POC, por outro, abranger novos temas que a rigidez daquele normativo não permite contemplar. As Interpretações Técnicas, por seu turno, permitem o esclarecimento de questões advindas quer de matérias abordadas pelo POC, quer existentes nas Directrizes Contabilísticas.

Das 29 DC existentes, vinte terão sofrido influência directa das NIC, pese embora o facto de as alterações sofridas por estas não se terem traduzido em modificações naquelas. A excepção fica justamente por conta da já citada DC 18, objecto de revisão em 2005, cuja hierarquia relativa à regulação da aplicabilidade das normas e à adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA), designação já de si ferida por incongruência, terá sido sensivelmente alterada de maneira a conformar-se com o recentemente aprovado Regulamento nº 1606/2002/CE.

O Decreto-Lei nº 35/2005 vem, como já sabemos, transpor para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento e do Conselho, de 18 de Junho, e denominada como Directiva da Modernização Contabilística, que altera as Directivas nº 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, todas já atrás

mencionadas, e que deram origem ao corpo principal do normativo contabilístico português, o POC. Incluem-se ali, portanto, revisão de matérias várias como as relativas às contas anuais e consolidadas de certos tipos de sociedades, de bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, abrangendo-se como mais uma tentativa, pelo mecanismo das Directivas, de harmonizar a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), em vigor desde 01 de Maio de 2002. A referida Directiva vem, portanto, enquadrar no interior de cada EM a estratégia já traçada no anterior Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, e já aqui falado, que impunha a adopção de certas NIC a determinados tipos de empresas.

Percebendo então o vazio criado pela não-obrigatoriedade de adopção das NIC a determinados tipos de empresas, em especial as empresas com valores não-cotados, e bem assim as PME, o DL 35/2005 trata de expressar o mecanismo adoptado para harmonização contabilística nessa esfera – através da transposição de directivas, que como agora percebemos terá sido um mecanismo abandonado apenas para as empresas de grande dimensão e influência. É o que nos fica ainda mais visível a partir da leitura do preâmbulo do referido diploma: *“Tendo em conta que as contas anuais e consolidadas das sociedades não abrangidas pelas NIC continuarão a basear-se no direito nacional resultante da transposição das directivas comunitárias, enquanto fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar, é importante assegurar a igualdade das condições de concorrência relativamente às sociedades que apliquem as NIC.”*<sup>(8)</sup>

Atenta às lacunas que eram necessárias colmatar, a CNC fez nascer, em Fevereiro de 2004, um *“Plano de Acção da CNC Para o Desenvolvimento do Novo Modelo de Normalização Contabilística”*, delineando e antecipando-se à possível aprovação daquele no que se refere a actuações posteriores a desenvolver.

Compõem este plano trabalhos que se debruçam sobre estruturas conceptuais (EC) a adoptar, NIC/NIRF a serem adoptadas, bem como o conteúdo dos demonstrativos, das notas explicativas e o novo código de contas a ser adoptado. Apesar de já ser público, àquela data, o projecto da CNC aqui apresentado, o DL 35/2005 não parece trazer nenhum contributo dos estudos levados a cabo por aquela entidade. Desta forma, apenas transpõe para o direito interno a Directiva nº 2003/51, conforme disposição expressa no Regulamento nº 1606/2002/CE. No referido projecto, a CNC discorre sobre variados temas do panorama contabilístico actual, para concluir que o POC actualmente em vigor representa um documento “insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, cujo número aumenta contínua e significativamente.”<sup>(9)</sup> Aponta ainda sucessivas necessidades de revisão conceptual em tópicos como critérios de valorimetria, remodelação de demonstrativos, estrutura das contas de custos e proveitos, entre outros. A velocidade com o que o IASB emite e/ou altera normas de facto, segundo a CNC, não tem sido acompanhada pelo POC, e nem sequer pelas DC, uma vez que estes têm uma estrutura mais rígida do que aquela apresentada pelo IASB, em sua dinâmica de publicação de NIC. A parte disso, mudanças desde há muito ocorridas numa escala global, como grandes concentrações empresariais, sistemas e modelos financeiros cada vez mais avançados, inovadores e interligados, criação de mercados comuns, liberalização do comércio e globalização, para citar aqueles de maior relevo, permitem, ou por outra forma, exigem, a existência de maior flexibilidade no processo de emissão e revisão de normativos internacionais.

A proposta da CNC destina-se, portanto, a abarcar, em dois níveis distintos, as diversas entidades: aquelas com maiores exigências de relato, nomeadamente as abrangidas pela obrigatoriedade de adopção dos normativos internacionais, por imposição do Regulamento 1606/2002/CE, no primeiro nível, e as restan-

tes entidades, em geral PME, que escapam àquela imposição, enquadradas no segundo nível de normalização.

O enquadramento das entidades no primeiro ou segundo nível é clarificado por aquele organismo através de um esquema simples, divulgado no projecto, e no qual apresenta ainda uma breve justificação do seu interesse relativamente ao processo de harmonização iniciado pela UE, em fase já avançada, resguardando assim o interesse dos vários segmentos, desde o bom funcionamento do mercado de capitais comunitário (convenientemente apresentado de modo prioritário, acaso ou não), e em consequência de todo o mercado interno, atendendo-se ainda à prática contabilística interna e ao desejo de que todo este processo decorra da forma mais disciplinada possível, resultante de uma natural e desejada evolução. Assim, e concordantemente com o previsto no Regulamento (CE) 1606/2002, inclusive no ponto em que este afasta determinadas entidades da obrigatoriedade de sua aplicação, reúnem-se em torno do primeiro nível aquelas que apresentam contas individuais ou consolidadas, e cujos títulos sejam publicamente negociados. O segundo nível foi então reservado às entidades que apresentem contas individuais e consolidadas, mas cujos títulos não estejam admitidos à negociação. Encontramos assim neste último nível uma área de actuação muito mais abrangente para aquelas entidades que apresentam contas individuais não negociadas no mercado aberto, de tal modo que, excluindo-se as que se acham obrigatoriamente abarcadas no primeiro, poder-se-ia dizer que residualmente todas as demais aqui se podem incluir. No entanto, e desde que as contas sejam objectos de certificação legal, qualquer entidade obrigada a adoptar o segundo nível poderá optar pelo primeiro, ressalvando porém que, uma vez tomada essa decisão, a mesma só será objecto de revisão passados no mínimo três exercícios contabilísticos.

O primeiro nível é assim composto por elementos de adopção obrigatória, concebidos no sentido de abrigar no seu

interior os normativos oriundos do IASB; e elementos de adopção facultativa ou recomendada. Prevê-se, portanto, a obrigatoriedade de aplicação, em tradução oficial para a língua portuguesa, da Estrutura Conceptual (EC), *Framework*, do IASB, das normas internacionais do IASB, nomeadamente das IAS e IFRS, das interpretações das normas internacionais, ou *International Financial Reporting Interpretations* (SIC-IFRI), emanadas do *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) do IASB, e, por fim, das notas anexas adicionais, correspondentes às exigências de divulgação impostas pelos normativos nacionais e/ou internacionais. Facultativamente recomenda o projecto a adopção de modelos de demonstrativos financeiros (MDF) para contas individuais e consolidadas, a estabelecer em conformidade com preceitos fixados nos normativos do IASB, uma vez que os mesmos não os apresentam de forma explícita. São propostos modelos de Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados por Funções e por Naturezas, Demonstração dos Fluxos de Caixa e ainda de uma Demonstração das Alterações do Capital Próprio. Do mesmo modo, e na ausência desse elemento nos normativos daquele organismo, propõe-se a adopção de um código de contas (CC), não exaustivo, mas contendo essencialmente um quadro síntese de contas e o estabelecimento de um código de contas.

Por seu turno, no segundo nível, atendendo-se de entre outros a aspectos como a uma necessária simplicidade, exigência de flexibilidade, comparabilidade, e bem assim a uma certa necessidade de adaptabilidade ao primeiro nível, e ainda, aspecto fundamental, da utilidade de informação para a tomada de decisão pelos órgãos da gestão, configuraram-se os seguintes elementos, todos de adopção obrigatória sob o nosso ponto de vista, e na falta de menção expressa do contrário: estrutura conceptual idêntica a do primeiro nível, normativos de carácter geral (NCG), que mais não são do que o conjunto de regras que em articulação com a EC fornecem as linhas-mestras conceptuais de



orientação, normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), que passam por ser uma adaptação das normas internacionais para este grupo com necessidades específicas de relato, normas interpretativas (NI), emitidas quando se façam prementes determinados esclarecimentos sobre pontos específicos de quaisquer dos elementos componentes deste nível, e, por último, dos MDF, apresentados aqui numa versão simplificada daqueles (mais completos) previstos no primeiro nível, mas que inclui ainda um modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e notas anexas.

O que de mais inovador traz essa proposta é a subordinação de ambos os grupos a uma mesma e única estrutura conceptual, elemento de conexão entre os dois níveis, não sendo porém o único, uma vez que encontramos ainda, quer num nível, quer noutro, o mesmo plano de contas, compatibilidade entre os modelos dos demonstrativos, podendo dar-se mesmo o caso de serem coincidentes, e ainda a evidente proximidade entre as NCRF e NI e as IAS/IFRS e SIC-IFRI, respectivamente, pelo facto de aquelas estarem baseadas sobretudo nos preceitos destas emanados.

Tais alterações parecem ainda indicar uma nova postura da CNC no que diz respeito às suas competências normativas, assumindo este organismo uma posição claramente mais activa. No plano externo pretende-se um maior envolvimento deste com os órgãos oficiais da UE, em especial quanto ao processo de regulamentação e normalização contabilística da União em consonância com o IASB, intervindo nos vários estudos e processos em curso e a decorrer, como o denominado *due process*, sem esquecer a merecida atenção a outros organismos análogos numa escala mundial. Estará ainda voltada para o acompanhamento e apreciação das traduções para a língua portuguesa dos documentos publicados pelo IASB. Internamente, o seu perímetro de actuação será claramente ampliado através da coordenação de assuntos tais como a apresentação de proposta dos NCG, elaboração e emissão das NCRF e das NI, dos MDF de

aplicação geral e simplificada, e bem assim do CC, a discussão, a apresentação pública de normas, e a submissão destas aos órgãos governamentais responsáveis pela sua aprovação, e a divulgação dos elementos ligados à normalização pelos meios que se mostrem apropriados, dentre outros.

Importante ainda, chegados que somos a esta fase, reproduzir aqueles que são para a CNC os principais contributos desta proposta de novo modelo de normalização contabilística, abaixo nomeados:

- *Proporcionar um salto qualitativo no relato financeiro nacional;*
- *Reduzir a atitude essencialmente mecanicista no raciocínio e na boa aplicação dos instrumentos contabilísticos;*
- *Constituir um elemento de apoio à internacionalização das nossas empresas, facilitando o seu financiamento através de Instituições Financeiras ou de Bolsas de Valores;*
- *Promover a elevação do nível do ensino das Matérias Contabilísticas;*
- *Promover o desenvolvimento da profissão contabilística eliminando os riscos de elevada compartimentação ou até completa segregação da profissão;*
- *Proporcionar o incremento de quadros técnicos profissionais de nível europeu e internacional*".<sup>(10)</sup>

O novo modelo, nesta fase conhecido como "Sistema de Normalização Contabilística" (SNC), conforme já referido, virá em substituição ao POC e legislação complementar, com data de entrada em vigor prevista para 01 de Janeiro de 2008. Este sistema será suportado, para maior flexibilidade, no sentido de um acompanhamento mais efectivo com as normas do IASB, por um corpo jurídico composto por um Decreto-Lei, Portaria(s) e Avisos. O primeiro cuidará de revogar o POC e legislação complementar, e simultaneamente criar o SNC, identificando as entidades às quais se aplicam os seus preceitos. Às Portarias está reservada a apresentação dos modelos dos demonstrativos e do código de

contas. Os Avisos, por fim, no interesse de uma menor rigidez já atrás mencionada, e uma vez que se prestam melhor a esse fim, trarão a Estrutura Conceptual (EC), as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) e as Normas Interpretativas (NI).

O projecto, nesta fase também já disponível para consulta e apreciação no site da CNC, prevê ainda a existência de uma NCRF destinada exclusivamente às entidades de pequena dimensão, e com menores necessidades de relato, incorporando um extenso conjunto de temas relativos a:

- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras;
- Adopção pela primeira vez da NCRF-PE;
- Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros;
- Activos Intangíveis;
- Activos Fixos Tangíveis;
- Locações;
- Custos de Empréstimos Obtidos;
- Agricultura;
- Inventários;
- Contratos de Construção;
- Rêdito;
- Provisões, Passivos Contingentes e activos Contingentes;
- Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo;
- Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio;
- Impostos Sobre o Rendimento;
- Matérias Ambientais;
- Instrumentos financeiros;
- Benefícios dos empregados.

Para finalizar este ponto do trabalho, tencionamos deixar, a título de reflexão, um breve manifesto do emérito Prof. Rogério Fernandes Ferreira acerca da rapidez com que se tem operado a aceitação das NIC/NIRF em Portugal à generalidade das empresas, sob a capa da urgente necessidade oriunda de exigências próprias do mercado, nos seguintes moldes: "*Não consideramos útil tal generalização. A normalização contabilística*

*internacional interessa, em especial, a empresas internacionalizadas. Não deve optar-se por mudanças repentinas e dispendiosas, prejudiciais à maioria das nossas empresas. Inconveniente e algo caro será assim o entusiástico movimento que se vive entre nós, desviando inclusive as atenções nacionais de delicados problemas que mais prioritariamente o país tem de resolver.”<sup>(1)</sup>*

## A inclusão das PME na torrente da normalização

Segundo fontes oficiais as PME representam actualmente mais de 99% do tecido empresarial do país, empregam a maioria dos trabalhadores do sector privado e representam mais da metade da riqueza produzida internamente.

A definição de PME encontra-se prevista na legislação nacional através dos Despachos Normativos nº 52/87 e nº 38/88 e Aviso constante do DR nº 102/93, Série III. Assim, estão ali incluídas as empresas que, cumulativamente, empreguem até 500 trabalhadores (600, no caso de trabalho por turnos regulares), não ultrapassem 11 971 149 euros de vendas anuais e não possuam nem sejam possuídas em mais de 50% por outra empresa que supere qualquer dos limites definidos nos pontos anteriores. Esta definição peca no entanto por não distinguir, de entre estas, os conceitos de micro, pequenas e médias empresas. A nível comunitário encontramos na Recomendação da Comissão 2003/361/CE, de 6 de Maio de 2003, uma delimitação sobretudo transparente, tendo em linha de conta na sua classificação outras categorias não relevadas naqueles normativos nacionais. A UE contabiliza mais de vinte milhões de PME, correspondentes a mais de 90% do total de empresas que aqui operam, e que dão empregos a mais de cem milhões de habitantes deste território. Fazemos uso aqui da tabela 1 divulgada no *website* do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI), pela apresentação clara e sucinta do conteúdo deste último normativo:

TABELA 1 – Informação por categoria			
Categoria	N.º Trabalhadores	Volume de Negócios	Balanço Total
Média Empresa	< 250	<= 50 Milhões de euros	<= 43 Milhões de euros
Pequena Empresa	< 50	<= 10 Milhões de euros	<= 10 Milhões de euros
Microempresa	< 10	<= 2 Milhões de euros	<= 2 Milhões de euros

Fonte: IAPMEI.

As pequenas e médias empresas (PME) não estão de forma alguma excluídas do movimento internacional de harmonização contabilística, justificado pelos interesses específicos de informação, em geral mais exíguos do que aqueles destinados às grandes empresas, e para o qual os custos de um sistema de informação gerencial alargado não se é justificável quando superiores aos muitos benefícios que dele se possam auferir, sob pena de representar um entrave ao seu próprio desenvolvimento.

Sabemos que se encontra em elaboração pelo IASB um projecto destinado a incluí-las no processo de convergência europeu, iniciado desde o ano de 2003. Trata-se, como é óbvio, de uma tentativa de adequar ou, de outro modo, simplificar as normas internacionais vigentes neste espaço a uma realidade económica comum ou pelo menos com destacados pontos de cumplicidade, delimitados por indicadores tais como volume de negócios, número de trabalhadores empregues e total do activo. Mas serão certamente impulsionadas pela internacionalização destas empresas, por motivos já de todos conhecidos, que os organismos normalizadores têm encontrado razões que largamente justificam os intentos atrás referidos.

No plano nacional, estão em curso, como já sabemos, projectos que visam estabelecer um “Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional”, aplicável às PME, baseado no projecto já publicado pela CNC, em Janeiro de 2003, intitulado “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”, em fase já bastante avançada. Neste projecto a Comis-

são estabeleceu dois distintos níveis de normalização contabilística e de adaptação às NIC/NIRF e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC), consoante as necessidades de relato financeiro dos seus utilizadores, bem como da dimensão económica das empresas, nos moldes do que fora estabelecido pelo Regulamento da Comissão anteriormente referido.

Este projecto enfatiza a necessidade premente de incluir as PME na vaga da harmonização pretendida pela UE, e satisfazer, portanto, a lacuna por esta criada nesse nível – não nos esqueçamos de que o Regulamento nº 1606/2002/CE veio facultar a cada Estado-Membro a possibilidade de regulação das entidades abrangidas por aquele conceito. O que se deseja, portanto, é abarcar o âmbito de aplicação das NIC, e mais recentemente das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) e respectivas Interpretações Técnicas (IT) às PME, de uma forma adaptada e a mais consciente possível, enfatizando as “menores necessidades de relato financeiro” por estas requeridas. O Projecto não descarta ainda a possibilidade de, além das NIC/NIRF adaptadas, promover-se a exclusão da exigência de aplicabilidade de alguns desses normativos.

Para as empresas com valores admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer EM da UE, desde 01 de Janeiro de 2005, com a concretização do previsto no DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, aplica-se o primeiro nível, que corresponde às NIC/NIRF originalmente divulgadas. Este DL, como já se disse, transpôs para o direito interno a Directiva 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho,

denominada Directiva da Modernização Contabilística.

O segundo nível aplicar-se-á à generalidade das PME, as quais terão de utilizar as NIC/NIRF em conformidade com as menores exigências de relato por estas requeridas e à sua dimensão, de acordo com o preconizado no projecto publicado pela CNC.

Cumprindo estes preceitos, a Comissão já terá submetido ao Conselho Geral um conjunto de normas contabilísticas adequadas a este fim.

## Conclusão

De alguns anos a esta parte, tem-se verificado no seio da União um processo relativamente célere de harmonização contabilística internacional, impulsionado sobretudo pela pressão exercida pelos grandes grupos económicos, com títulos cotados nas principais bolsas mundiais. Longe de não crermos nos benefícios (por ventura) advindos de tal processo, ao permitir a comparabilidade entre as contas divulgadas pelos participantes de vários países, observa-se no entanto, contrariamente ao que era suposto, que esta característica surge forçosamente à custa de critérios pouco objectivos e com pendores particulares. Põe-se em xeque o desenvolvimento de uma contabilidade que se quer científica, e demonstrativos contábeis necessariamente credíveis e fiáveis, obtidos a partir de procedimentos metodológicos o mais transparentes possíveis.

Defendemos por isso que a harmonização contabilística pela via normativa, sendo a única possível, para trazer os benefícios pretendidos, da comparabilidade associada à fiabilidade e à credibilidade, deve surgir de uma evolução da qualidade informativa por todos requerida e percebida, e nunca imposta “de cima para baixo”, sem que se reflecta sobre os seus reais efeitos e as devidas razões que a justificam. Os princípios contabilísticos deverão estar sempre na sua base, ou não fosse a Contabilidade uma ciência, e necessariamente analisar-se toda a fundamentação científica relevante que a cerca.



**Fábio Henrique Ferreira de Albuquerque** – Bacharel e Licenciado em Contabilidade e Administração pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Mestrando em Auditoria pelo mesmo instituto. Prêmios de mérito académico auferidos pelos resultados do seu percurso. Colabora assiduamente com artigos de opinião e académicos em diversos jornais e revistas da especialidade.

## NOTAS

- (1) e (2) SÁ, António Lopes de. *Normas e Harmonização Contábil*, 2006. Disponível em <http://www.classecontabil.com.br>.
- (3) SÁ, António Lopes de. *Normas e Harmonização Contábil*, 2006. Disponível em <http://www.classecontabil.com.br>.
- (4) e (5) Comissão Europeia. *Harmonização Contabilística: Uma Nova Estratégia Relativamente à Harmonização Internacional*. COM 95 (508) PT. 1995. Disponível em <http://europa.eu.int/comm/>.
- (6) IASCF. *IASCF Foundation Constitution*. 2005. Disponível em <http://www.iascfoundation.org>.
- (7) GUIMARÃES, Cunha. *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*, ed. Vislis, Lisboa, 2001, p. 225-226.
- (8) Preâmbulo do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- (9) Projecto de Linhas de Orientação Para um Novo Modelo de Normalização Contabilística, de 15 de Janeiro de 2003. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- (10) Projecto de Linhas de Orientação Para um Novo Modelo de Normalização Contabilística, de 15 de Janeiro de 2003. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- (11) FERREIRA, Rogério Fernandes. Revista da CTOC. Ainda as NIC. Revista TOC. P. 74. Maio de 2006.

## REFERÊNCIAS

- ANTÃO, Avelino Azevedo (2004). *Implicações do Regulamento nº 1606/2002 nos normativos contabilísticos dos países da Comunidade Europeia*. Revista TOC, 50, ano V, Maio de 2004. Lisboa. pp.34-43.
- ANTÃO, Avelino Azevedo et al (2007). *O Novo Modelo de Normalização Contabilística Nacional*. Revista TOC, 85, Ano VIII, Abril de 2007. Lisboa pp. 23-35.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] (2003a). *Regulamento nº 1725/2003/CE, que adopta certas normas internacionais de contabilidade*. 21 Set. 2003. [Em linha]. Bruxelas. Jornal Oficial da União Europeia L 261, 13 Out, 2003. Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] (2003b). *Regulamento nº 1606/2002/CE, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade*. 19 Jul. 2002. [Em linha]. Bruxelas. Jornal Oficial da União Europeia L 243, 11 Nov, 2002. Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] (2000). *Estratégia da EU para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas*. COM (2000) 359 final, 13 Jun. 2000. [Em linha]. Bruxelas. Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- CCE [Comissão das Comunidades Europeias] (1995). *Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional*. COM (1995) 508, 14 Nov. 1995. [Em linha]. Bruxelas. Disponível em <http://europa.eu.int/comm/>.
- CHOI, Frederick D. S.; MEEK, Gary K. *International Accounting*. 5ª ed. New Jersey, Pearson Prentice Hall, 2005.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] (2005). *Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro. Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho*. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] (2003). *Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística*. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] (1989). *Decreto-Lei nº 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade*. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- FASB [Financial Accounting Standards Board]. *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 7 – Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Connecticut: FASB.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] (1985). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 6 – Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No. 3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No. 2)*, Connecticut: FASB.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] (1984). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Connecticut: FASB.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] (1980-a). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Connecticut: FASB.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] (1980-b). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 4 – Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Connecticut: FASB.
- FASB [Financial Accounting Standards Board] (1978). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Connecticut: FASB.
- FERREIRA, Rogério Fernandes (2006). *Ainda as NIC*. Revista TOC, 74, Ano VII, Maio de 2006. Lisboa p. 35.
- GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. 1ª ed. Lisboa, Vislis, 2001.
- GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. *As Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e a Fiscalidade*. Boletim APECA nº 123, Julho de 2005. Maia. pp. 5-23.
- IASB [International Accounting Standards Board] (1989): *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. Londres: IASB.
- IASCF. *IASCF Foundation Constitution*, 2005. [Em linha] Disponível em <http://www.iascfoundation.org>.
- IAPMEI. *Legislação consultada relativa às PME*. [Em linha] Disponível em <http://www.iapmei.pt>.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1987.
- RADEBAUGH, Lee H.; GRAY, Sidney J.; BLACK, Ervin L. *International Accounting and Multinational Enterprises*. 6ª ed. New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., 2006.
- ROCHA, António da Silva. (2007). *Armonización de la Contabilidad y del Impuesto sobre las Sociedades*. APOTEC: Jornal de Contabilidade, nº 363. Junho de 2007. Lisboa, pp. 195-200.
- SÁ, António Lopes de. *Teoria Geral do Conhecimento Contábil*, edição IPAT-UNA, Belo Horizonte, 1992 e *Teoria General Del Conocimiento Contable*, edição ICAC, Madri, 1998.
- SÁ, António Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2006.
- SÁ, António Lopes de. *Normas e Harmonização Contábil*, 2006. [Em linha] Disponível em <http://www.classecontabil.com.br>.
- SANTOS, Luís Lima. *Contabilidade Internacional*. 1ª ed. Porto, Vida Económica, 2006.