



REVISTA da

ORDEM dos TÉCNICOS OFICIAIS de CONTAS

TOC

Director A. Domingues de Azevedo

Janeiro 2010

Sistema de Normalização Contabilística



EDIÇÃO ESPECIAL



Uma revolução profissional

A. Domingues de Azevedo

Já muito se disse e muito se há-de ainda dizer sobre o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Enaltecido por uns, condenado por outros ou, até mesmo ignorado por uns tantos, o certo é que esta pluralidade de opiniões é bem reveladora da importância do tema e das alterações profundas que implica. A verdade é que, quando comparado com outras doutrinas contabilísticas, nomeadamente a que nos é familiar, nenhum outro tem uma estrutura com tanta flexibilidade que permita enquadrar de forma mais eficiente a realidade empresarial dos nossos dias.

A evolução da sociedade, da ciência e da economia aportou às empresas realidades que não eram suscitadas até há bem pouco tempo, como é o caso do desfasamento dos valores contabilísticos com os valores reais dos activos.

Passamos a lidar, em simultâneo, com dois elementos: um, que é a expressão financeira que nos é dada pelas demonstrações financeiras e outro, nem sempre coincidente com aquelas demonstrações, que é o valor real das empresas.

A flexibilidade do sistema acaba por abrir portas a comportamentos menos ortodoxos no domínio da contabilidade mas, neste capítulo, têm que existir, valores de ética e deontologia que corrijam as tentações dos que, sem princípios, adulteram a veracidade da informação contabilística.

As coisas são o que são. A sua utilização é que pode levar-nos a classificações diversas. O SNC não é bom nem é mau. É um sistema de organização contabilística que possibilita um melhor enquadramento e tratamento da expressão do valor económico das empresas.

Obviamente, se o usarmos de forma negativa poderemos estar a frustrar legítimas expectativas e até valores de famílias e cidadãos que fizeram fé na informação contabilística das empresas. Aqui começa o grande papel dos profissionais da Contabilidade e Fiscalidade no apelo à observância de valores éticos e deontológicos na elaboração dos documentos de demonstração financeira das empresas e empresários.

A presente revista esteve para ser editada no início do mês de Setembro, mas entendemos que seria mais útil com a entrada em vigor do SNC. Por esse motivo se explica, agora, a sua edição. Nela recolhemos opiniões de destacados e eminentes especialistas em matéria contabilística, onde são expressas diferentes e divergentes opiniões quanto à matéria que vai condicionar a nossa actividade.

Resta-nos esperar que a presente edição especial relativa ao SNC seja um importante documento de esclarecimento sobre as virtudes e defeitos desta nova realidade na Contabilidade portuguesa. Trata-se de uma verdadeira revolução na nossa profissão. ■

Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

Ano X • Janeiro 2010

Número especial

Director

A. Domingues de Azevedo

A contabilidade e o fisco - o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) • *A. J. Alves da Silva*4

Realidade sobre as normas internacionais de contabilidade • *António Lopes de Sá*..6

Norma contabilística e de relato fi nanceiro para pequenas entidades • *Avelino Azevedo Antão*9

A importância da estrutura conceptual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística • *Domingos José Cravo* 15

O Decreto-Lei n.º 158/2009 que aprovou o SNC • *J. F. Cunha Guimarães*.....21

A adopção pela primeira vez do SNC – A norma contabilística e de relato fi nanceiro 3 (NCRF 3) • *Lúcia Lima Rodrigues*.....31

Alterações ao Código do IRC decorrentes da adopção do SNC • *Mário da Cunha Guimarães*.....37

O novo Sistema de Normalização Contabilística • *Paula Franco e Pedro Roque*.....47

Comentários às NIC • *Rogério Fernandes Ferreira*53

A contabilidade e o fisco - o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Por A. J. Alves da Silva

Justo valor, obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas, aplicação do SNC, normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades, impacto nas contas motivado pela conversão das contas do POC para as contas do SNC: eis algumas das áreas sobre as quais o autor lança um olhar crítico e deixa conselhos.



A. J. Alves da Silva
TOC n.º 15
Membro honorário n.º 3
da CTOC

Este pequeno apontamento mais não é do que o ponto de vista de um contabilista que se tem preocupado, ao longo de mais 30 anos, com a Contabilidade em Portugal. Como foi finalmente publicado o D.L. 158/2009, de 13 de Julho e, em anexo, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), é o momento para dar algumas “achegas” de carácter prático sobre a aplicação do novo sistema a partir de 1 de Janeiro de 2010. É certo

que ainda falta publicar alguns documentos (portarias e avisos) para que o corpo doutrinal do sistema fique completo, mas nada obsta a que se analise e estude, desde já, as suas consequências.

Em primeiro lugar, estamos perante uma verdadeira revolução na Contabilidade desde a primeira Aula do Comércio, em 1759, implementada pelo Marquês de Pombal.

Em segundo lugar, e independentemente das opiniões críticas que se venham a desenvolver, os contabilistas portugueses, até agora confrontados como uma visão latina da Contabilidade, passam a ter que estudar, analisar e aplicar uma visão anglo-saxónica da Contabilidade. Contudo, e para além de problemas concretos a situações específicas, que têm de ter resposta, as associações profissionais têm aqui um papel bastante interventivo através da formação contínua, não só de carácter teórico mas, sobretudo, prático, isto é, tem de se fazer muito “trabalho de casa”. Não esquecer que o D.L. 159/2009, de 13 de Julho, veio alterar e adaptar o Código do IRC ao novo SNC. Também aqui este novo Código do IRC carece de estudo cauteloso e permanente e, da parte dos contabilistas, esforço redobrado no sentido de acautelar quaisquer anomalias de interpretação e aplicação incorrecta.

Sem pretender com este modesto apontamento resolver, ou explicar, o que quer que seja, e sem pretender ser exaustivo, deixo aqui alguns problemas que me preocupam.

Justo valor – É preciso cuidado e muita ponderação. Aliás, neste momento que escrevo, está em análise pelo IASB e pelos *chartered accountants* (contabilistas) do Canadá um documento baseado no FASB 157 de que se aguardam respostas até 28 de Setembro.

Por aqui se vê que nada está garantido e as preocupações são muitas. Pretende-se que haja coerência entre as IFRS e as USGAAP. Temos de aguardar as eventuais alterações ao CSC, por causa do *fair-value*, isto para não serem distribuídos resultados não realizados.

Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas – Estou certo que a “nossa” CTOC elaborará as necessárias directivas no sentido de apurar, em termos práticos, como se determinam os vários parâmetros.

Aplicação do SNC – É agora a oportunidade da “nossa” CTOC preparar o manual de utilização/aplicação do SNC. Aliás, julgo que a melhor forma de o elaborar será através de fichas temáticas. Mas aqui tem uma palavra a dizer o Conselho Técnico da CTOC que está na posse de toda a informação e tem, no meu entender, a capacidade técnica para o fazer.

Normas contabilísticas e de relato financeiro para as pequenas entidades (NCRF-PE) – Sugiro e alerto os TOC que, em primeiro lugar, devem concentrar toda a sua atenção e esforço no sentido de adquirir os necessários conhecimentos técnicos da aplicação desta norma, pois será a mais usada e de maior aplicação no dia-a-dia do TOC.

Sistema de Normalização Contabilística (SNC) (1) – É um modelo que se baseia mais em princípios



do que em regras e é composto por uma série de documentos, conforme ponto 1.3 do anexo, que convém analisar e estudar. Supletivamente aplicam-se também:

- Normas internacionais de contabilidade (NIC). O Regulamento (CE) 1 606/2002 veio impor as normas internacionais de informação financeira (IAS) para as sociedades cotadas em bolsa, obrigação esta em vigor desde 2005.
- Normas internacionais de contabilidade e normas internacionais de relato financeiro (IFRS).
- Interpretações SIC-IFRIC. Aliás, o anexo deve ser estudado e analisado com todo o rigor que se impõe.

Impacto nas contas motivado pela conversão das contas/POC para as contas SNC – Penso que cada contabilista, e perante a sua situação concreta, deverá fazer um estudo desse impacto para tirar as suas consequências. Contudo, das minhas leituras e estudos em geral, o impacto concentra-se principalmente ao nível da situação líquida (capitais próprios) e nas variações da conta de resultados. A questão principal que hoje se coloca aos profissionais da Contabilidade é saber se, com a adopção do SNC, se evita ou acaba com as práticas pouco ortodoxas da chamada “contabilidade criativa”, ou seja, como em França *comptabilité créative* e nos países anglo-saxónicos *creative accounting* pois, como todos sabem, a praticam. Só o nome é que é diferente.⁽²⁾

Valorimetria (mensuração) – Em relação a este problema mais uma vez se reforça a obrigatoriedade do chamado «inventário permanente», pelo que chamo a especial atenção dos TOC para o artigo 12.º do D.L. 158/2009, de 13 de Julho, pois creio que este dispositivo vai dar muito que falar. Finalmente, está hoje mais que provado (os exemplos são muitos) que nenhuma regulamentação é eficaz se não houver uma componente deontológica e ética por parte dos intervenientes. É verdade que toda a mudança provoca uma reacção negativa dos profissionais que elaboram as contas (contabilistas). É uma reacção humana, mas estou convicto que, no futuro, esta mudança é salutar. Em França foi publicado um relatório com 170 páginas reflectindo a opinião de cerca de 37 peritos independentes, representativo das instituições francesas da profissão. O relatório conclui que as normas internacionais e as respectivas interpretações aprovadas até agora, estão conformes com o «interesse público europeu». O referido relatório faz algumas recomendações e uma delas que, para mim, em particular, tem interesse é que as contas individuais das empresas devem estar relativamente ligadas à Fiscalidade. Julgava eu que esta preocupação era só em Portugal. Uma análise cuidada deste problema pode ser consultada na RFC n.º 423 – Julho/Agosto 2009. ■

(Texto recebido pela CTOC em Agosto de 2009)

⁽¹⁾Veja-se: formação segmentada – 0509 - SNC: a estrutura conceptual (CTOC).

⁽²⁾A propósito, a melhor prática que conheço desta Contabilidade é a forma de transformar «prejuízos» em «dívidas a receber». É um perfeito milagre. O diabo, certamente, não se lembraria de tal. Nos EUA, quando apareceu o chamado caso Enron, surgiu de imediato a Lei SOX. Quando não há bom senso...



Realidade sobre as normas internacionais de contabilidade

Por António Lopes de Sá

Em linguagem simples, fique a conhecer as origens das denominadas normas internacionais de contabilidade e atente às críticas frontais que o autor enumera sobre as mesmas.



António Lopes de Sá
Doutor em Ciências Contábeis
pela Universidade do Brasil
Escritor
Economista

O julgamento racional de qualquer matéria depende do estabelecimento de relações que possam ensejar, através do raciocínio, a afirmação ou negação sobre algo; no caso presente, no tangente às referidas como normas internacionais de contabilidade, o ponto de partida de ligações é o do motivo que origina o procedimento, ou seja, a informação.

Premissa alicerçal, portanto, é a admissão de que informar é relatar sobre o que se investiga, percebe ou raciocina e, também, a concepção de que tal outorga representa uma forma de “poder” que influi como opinião, do mesmo defluindo o império da verdade ou da mentira.

Fazer que a informação chegue aos interessados de forma clara e exacta implica, além de compromisso técnico, um dever ético.

Como conjunto de conhecimento sobre determinado assunto a informação requer, fundamentalmente, respeito a condições específicas, podendo constituir-se numa «tecnologia»; isto, entretanto, requer submissão a preceitos derivados de doutrinas aferrados à «realidade objectiva.»

É, nesse sentido, que a informação sobre a riqueza dos empreendimentos quanto a formação e transformação da mesma é uma «tecnologia contabilística» cuja utilidade é vasta em todas as partes do mundo.

Fazer, pois, que uma demonstração contabilística seja entendida em todas as partes, sem dificuldades, com sinceridade, é algo útil mas exige respeito quanto a uniformização de conceitos e procedimentos, sob a égide da ciência.

Em tese, pois, é aceitável a normalização em nível internacional; o que se vem questionando não é o aspecto universal do relatório e contas

mas a forma como está sendo conduzida a questão.

Contabilidade e informação

Contabilidade e informação contabilística não são conceitos idênticos nem equivalentes. A Contabilidade é um agregado de conhecimentos de natureza científica que explica a razão dos acontecimentos havidos com o património dos empreendimentos, a partir de relações lógicas; a informação contabilística é apenas um relato sobre um acontecimento ou fenómeno patrimonial.

Entre o dar notícia (informação contabilística) e o saber o que ela significa em suas causas, efeitos, tempos, espaços, qualitativa e quantitativamente (ciência contabilística) existe substancial diferença.

Como à ciência só interessa a verdade ela prende-se ao «objectivo», desprezando o emocional ou «subjectivo» como método.

O caminho da informação é traçado através da percepção, comprovação dos eventos, registo, demonstração e fluxo, requerendo ordem lógica; por isso, para ater-se à verdade o referido curso deve fazer-se guiar por princípios científicos.

A disciplina da ciência contabilística constrói-se através de observações racionais, conceitos, proposições lógicas, teoremas e teorias; a tecnologia contabilística deve apoiar-se nesse conjunto de razões e atribuições na sua metodologia de aplicação.

Normas contabilísticas

Como proceder para bem informar foi objecto de muitos cuidados desde os mais remotos tempos. A Contabilidade, durante milénios, limitou-se à informação, ou seja, a uma prática de orientação

subjectiva, esta que também foi tónica no curso evolutivo de todas as demais ciências.

A pretensão de organizar os procedimentos começou de forma individual com as primeiras obras ensinando a registar, mas só alcançou o seu ápice após a introdução do conhecimento contabilístico no campo da ciência na primeira metade do século XIX.

Só no fim do referido século, todavia, se iniciaram as tentativas de universalização dos procedimentos, procurando normalizar.

Foi, todavia, na segunda metade do século XX que, com maior empenho, se realizou um intenso movimento normativo, com a intervenção de entidades da classe contabilística e a influência das maiores empresas de serviços do ramo nos países democráticos, com a do Estado naqueles de regime autocrata (Alemanha, Itália e Rússia, principalmente).

A imposição da aplicação das normas contabilísticas, todavia, através de leis que garantiram tal posicionamento, ensejou uma transferência de poder estatal de controle de informação a entidades privadas.

Política de normas e normas políticas

As normas que deveriam, por efeito de racionalidade, seguir os padrões científicos da Contabilidade, estes já bem amadurecidos no início do século XX, tomaram, todavia, outra direcção, de acordo com as vocações políticas e feitos dos que passaram a dominar as entidades particulares normativas.

Um critério de conveniência, em vez de um rigorosamente racional, procurou servir aos diversos

interesses de grandes grupos empresariais (notadamente de especulação financeira), autoridades governamentais, especuladores nos mercados de capitais (segundo a imprensa).

Escândalos sucessivos havidos no mercado financeiro, em face da falsidade informativa foram ocorrendo, até que na década de 70 criou-se no Senado dos Estados Unidos uma comissão parlamentar de inquérito que acusou de «conluio» os especuladores financeiros, as maiores empresas de auditoria (na época oito) e as entidades de classe (dominadas pelas multinacionais de auditoria).

Uma forte pressão política fez com que não se alterasse o quadro e outros escândalos foram ocorrendo (Enron, Qwest, Parmalat, etc.).

No momento actual, segundo denuncia o prestigiado jornal «El País», de Madrid, de 19 de Julho último, ainda há mais tendência em acomodar que em reparar os defeitos, enquanto o dinheiro público é vertido para os bancos e a impunidade impera em relação a apuramento de responsáveis perante o macro desastre financeiro de biliões de euros.

Normas internacionais de contabilidade

Acompanhando o curso histórico dos factos é possível compreender como tudo foi sendo organizado para o exercício do poder que a informação oferece e que pode influir na manipulação de relatos financeiros sobre as situações de empresas e instituições.

Iniciando todo um fluxo, a entidade particular FASB (*Financial Accounting Standards Board*), em Julho de 1973, sucedeu ao *Accounting Prin-*





O descrédito atribuído às normas denominadas como «internacionais», lançado pelos ministros da União Europeia, é coerente com as críticas que intelectuais sérios da Contabilidade manifestaram ostensivamente em muitos escritos.

principles Board (APB), nos Estados Unidos e em 1977 ensejou a criação do SIC, este destinado a «interpretar» procedimentos (época em que fervilhavam acusações sobre maquilhagens de balanços apoiadas em normas).

Dois dias depois de criado o FASB, nasceu «coincidentemente» o *International Accounting Standards Committee* (IASC), ente que depois de 2001 seria denominado IASB (entidade privada sediada na Inglaterra, financiada basicamente pelas multinacionais de auditoria, da qual se vem traduzindo e copiando as normas).

Em 1969 e 1970, o *Accounting Standards Steering Committee* foi criado no Reino Unido e Irlanda, substituindo a actuação do *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* com o objectivo de produzir «normas».

Essa série de medidas «coincidentes» içou (através da força dos meios de comunicação social) a expressão *Standards* e depois a de *International Accounting Standards*, que se tem difundido como normas internacionais de contabilidade (NIC). Para a implantação desse sistema, segundo o divulgado, foram investidos muitos milhões de dólares.

Ocorre, todavia, que na prática o regime foi incompetente para evitar as crises financeiras quando poderia ter impedido tais eventos se as normas tivessem respeitado a ciência contabilística, a lei e a ética; ninguém teria perdido tanto dinheiro porque não investiria em empresas de activos podres e resultados fictícios.

Um processo informativo contabilístico que não espelha a realidade objectiva patrimonial de empresas e instituições não se faz digno de confiança e passa a merecer o descrédito.

Vícios e descrédito do processo normativo

Os vícios do processo normativo que se denomina «internacional» são muitos, mas os principais encontram-se no que diz respeito a lesões, didactologia, doutrina científica, exigência legal e valor social.

À má qualidade didáctica das normas denominadas internacionais associa-se a falta de respeito pelo regime conceptual, à lógica (o contraditório encontra-se em muitos casos), ao regime objectivo da ciência, ao direito individual e societário, com reflexo humano grave como o relativo ao macro desastre financeiro gerado pela crise actual.

Factos como os ligados ao denominado «justo valor», imobilização do arrendamento mercantil, intangíveis, alienação de imóveis, seriam suficientes para argumentar sobre grandes vícios que promovem alterações substanciais no apuramento dos lucros e das perdas.

Tão graves são as consequências que é de prever-se a continuidade de crises se não se reverter o processo monocrático de imposição de procedimentos como os referidos; essa é a concepção da cúpula da política financeira da Comunidade Europeia e de grandes intelectuais da Contabilidade.

Segundo noticiava o «Dow Jones», em Julho de 2009 (edição de «Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis» - www.netlegis.com.br) os ministros da União Europeia criticaram os padrões contabilísticos do «justo valor» durante um encontro.

O comunicado das autoridades referidas pediu novos padrões internacionais de Contabilidade e afirmou que «essa crise enfatizou que a determinação de valor actual de certos activos financeiros pode subestimar os riscos em períodos positivos e exagerá-los em desacelerações»; ou seja, o que as normas fixam são critérios subjectivos, logo, não científicos.

Portanto, o descrédito atribuído às normas denominadas como «internacionais», lançado pelos ministros da União Europeia, é coerente com as críticas que intelectuais sérios da Contabilidade manifestaram ostensivamente em muitos escritos, assim como com o que em meus trabalhos e conferências venho advertindo há mais de três décadas. ■

(Texto recebido pela CTOC em Agosto de 2009)



Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades

Por Avelino Azevedo Antão

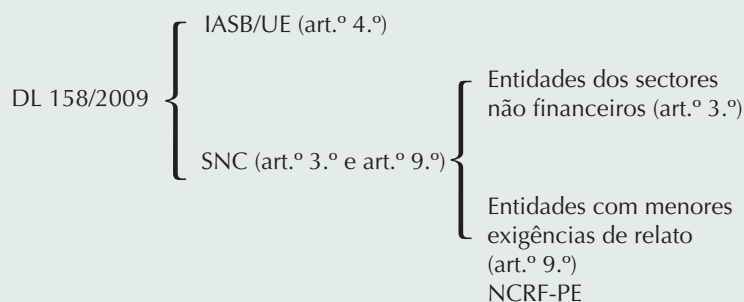
A norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), como a própria designação o indica, será usada como referencial contabilístico para a maioria das empresas. Fique, desde já, a saber que a NCRF-PE é uma «NCRF resumo» que poderá ser um bom início de estudo para quem esteja menos familiarizado com estas novas realidades, mas não constitui, em si mesma, um referencial contabilístico autónomo.



Avelino Azevedo Antão
Presidente do Conselho
Técnico da CIOC

Este texto tem por objectivo analisar, de forma necessariamente sucinta, a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), que poderá ser, como veremos, o referencial contabilístico para a maioria das empresas a partir de 2010, e parte integrante do Sistema de Normalização Contabilística.

É necessário, para uma melhor compreensão, proceder ao seu enquadramento. Assim, de acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) passam, a partir dessa data, a coexistir dois referenciais contabilísticos:



A vantagem desta solução reside no facto de o SNC ser «um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas» (n.º 1.2 do anexo ao DL 158/2009), e coerente com as normas internacionais de contabilidade

de (NIC) adoptadas pela UE e com as 4.ª e 7.ª directivas. «No presente decreto-lei reafirma-se tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística. O Regulamento (CE) n.º 1 606/2002 veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e interpretações conexas — *International Financial Reporting Interpretations Committee* (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira (...)» ⁽¹⁾

Tal coerência encontra-se, aliás, garantida à partida, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais de contabilidade im-

plica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

O SNC compatibiliza o normativo do IASB, simplificando-o, com as directivas comunitárias. Ou seja, o SNC incorpora as directivas comunitárias e os regulamentos comunitários, publicados em consequência do Regulamento n.º 1 606/02, que adoptou as normas internacionais de contabilidade (NIC).

O art.º 9.º do DL 158/2009 permite que as entidades não sujeitas a certificação legal de contas e que não ultrapassem dois dos seguintes limites: balanço - 500 mil euros; rendimentos:



um milhão de euros e 20 trabalhadores, apliquem, alternativamente às normas de contabilidade e relato financeiro publicados pelo aviso n.º 15 655/2009, a NCRF-PE publicada pelo aviso n.º 15 654/2009, de 7 de Setembro. É sobre este último documento que pretendemos deter principalmente a nossa atenção, pois estima-se que existam em Portugal cerca de 370 mil empresas, das quais aproximadamente 330 mil apresentam um volume de rendimentos até um milhão de euros, ou seja, perto de 90 por cento do total. Isto quer dizer que o regime opcional pela NCRF-PE se irá aplicar à grande maioria das empresas que prestam contas em Portugal. O DL 158/2009 encontra-se estruturado da seguinte forma:

O SNC não acolhe todas as NIC adaptadas pela UE, apenas figuram aquelas que se entendeu adequadas às entidades no âmbito de aplicação do SNC (²):

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (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, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Preâmbulo	Expõe, em termos genéricos, o SNC, razões para a sua emissão, objectivos e elementos que compõem o SNC.
Artigo 1.º – Objecto	Aprova o SNC, que é apresentado em anexo.
Artigo 2.º – Definições	Define «Controlo»; «Demonstrações financeiras consolidadas»; «Empresa-mãe» e «Subsidiária».
Artigo 3.º – Âmbito	O âmbito de aplicação é idêntico ao do definido no DL 410/89, que aprovou o POC.
Artigo 4.º – Aplicação das normas internacionais de contabilidade	Obriga as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à cotação a elaborar contas consolidadas em conformidade com as NIC adoptadas nos termos do art.º 3.º do regulamento (CE) n.º 1 606/2002. Define também as condições em que as entidades obrigadas ao SNC podem optar pelas NIC.
Artigo 5.º – Competência das entidades de supervisão do sector financeiro	Define as competências do Banco de Portugal, do Instituto de Seguros de Portugal e da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.
Artigo 6.º – Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas	Obriga à elaboração de contas consolidadas, por parte da empresa-mãe, do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias mediante algumas condições.
Artigo 7.º – Dispensa de elaboração das contas consolidadas	Dispensa de consolidação os grupos que no conjunto das entidades não ultrapassem determinados limites de balanço, rendimentos e trabalhadores
Artigo 8.º – Exclusões da consolidação	Exclui da obrigatoriedade de consolidação entidades não materialmente relevantes
Artigo 9.º – Pequenas entidades	Permite que as entidades não sujeitas a certificação legal de contas e que não ultrapassem dois dos seguintes limites: balanço - 500 mil euros; Rendimentos - um milhão de euros e 20 trabalhadores apliquem, alternativamente, a NCRF-PE publicada pelo aviso n.º 15 654/2009 de 7 de Setembro.
Artigo 10.º – Dispensa de aplicação	Dispensa do SNC as pessoas singulares com volume de negócios até 150 mil euros.
Artigo 11.º – Demonstrações financeiras	Define as DF que as entidades devem apresentar. Exclui as pequenas entidades da obrigação de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, permitindo-lhes ainda o uso de modelos reduzidos para as restantes DF.
Artigo 12.º – Inventário permanente	Obriga as entidades sujeitas ao SNC a adoptar o sistema de inventário permanente, com algumas excepções e isentando de tal obrigação as entidades que não ultrapassem dois dos três limites do n.º 2 do art.º 262.º do CSC .
Artigo 13.º – Referências ao POC	Todas as referências feitas ao POC na legislação em vigor devem passar a ser “lidas” como SNC.
Artigo 14.º – Ilícitos de mera ordenação social	Estabelece um regime sancionatório (em Portugal não tem precedentes) para quem não aplique qualquer das disposições constantes nas NCRF, efectue a supressão de lacunas de modo diverso do previsto no SNC ou não apresente DF.
Artigo 15.º – Norma revogatória	Identifica os diplomas que são revogados.
Artigo 14.º – Produção dos efeitos	Define a data de entrada em vigor (1/1/2010).
Anexo ao DL	O anexo inclui uma apresentação do SNC, as bases para a apresentação de DF, uma explicitação sobre os modelos de DF, uma explicitação relativa ao Código de Contas, uma síntese explicativa sobre as NCRF e a NCRF-PE e respectivas normas interpretativas.

Acresce ainda uma NCRF que não se fundamenta em nenhuma NIC, mas cuja temática integra o presente normativo POC (DC 29): matérias ambientais.

Abaixo apresenta-se, em quadro, as NIC/NIRF adaptadas ao SNC, as NCRF que originaram e a indicação do seu tratamento, ou não, na NCRF-PE:

- Às normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/Julho;
- Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e outras internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.»

NIC	NCRF	NCRF-PE
NIC 1	NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	Sim
NIC 7	NCRF 2 – Demonstração dos fluxos de caixa	Não
NIRF 1	NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF	Sim
NIC 8	NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	Sim
NIC 24	NCRF 5 – Divulgações de partes relacionadas	Não
NIC 38	NCRF 6 – Activos intangíveis	Sim
NIC 16	NCRF 7 – Activos fixos tangíveis	Sim
NIRF 5	NCRF 8 – Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	Não
NIC 17	NCRF 9 – Locações	Sim
NIC 23	NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos	Sim
NIC 40	NCRF 11 – Propriedades de investimento	Não
NIC 36	NCRF 12 – Imparidade de activos	Não
NIC 28 e 31	NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas	Não
NIRF 3	NCRF 14 – Concentração de actividades empresariais	Não
NIC 27	NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação	Não
NIRF 6	NCRF 16 – Exploração e avaliação de recursos minerais	Não
NIC 41	NCRF 17 – Agricultura	Não
NIC 2	NCRF 18 – Inventários	Sim
NIC 11	NCRF 19 – Contratos de construção	Não
NIC 18	NCRF 20 – Rédito	Sim
NIC 37	NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	Sim
NIC 20	NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo	Sim
NIC 21	NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	Sim
NIC 10	NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço	Não
NIC 12	NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento	Sim
	NCRF 26 – Matérias ambientais	Sim
NIC 7, 32 e 39	NCRF 27 – Instrumentos financeiros	Sim
NIC 19	NCRF 28 – Benefícios dos empregados	Sim

Na medida em que, como referimos, o SNC não integra todo o normativo NIC/UE, determina o n.º 1.4 do anexo ao DL 158/2009 que «sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

No que respeita à norma contabilística e de relato financeiro destinada a entidades de pequena dimensão e com necessidades de relato mais reduzidas (NCRF-PE), publicada por aviso n.º 15 654/2009, no «Diário da República», 2.ª série, n.º 173, de 7 de Setembro, cujos capítulos correspondem a resumos de cada uma das NCRF acima identificadas, encontra-se estruturada em capítulos, correspondendo cada um deles aos aspectos fundamentais das matérias tratadas nas NCRF que se consideraram dever ter acolhimento para as ditas entidades. Assim, ⁽³⁾ esta «norma contabilística e de relato financeiro tem como objectivo estabelecer os aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das



correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades tal como são definidas pelo decreto-lei que instituiu o SNC, adiante designadas por pequenas entidades.»

Na medida em que, como referimos, a NCRF-PE não integra todo o normativo NCRF, determina-se na norma um conjunto de regras de supressão de lacunas. Aspecto que se torna da maior importância tendo em conta que o DL 158/2009 contém no artigo 14.º um regime sancionatório para quem efectue a supressão de lacunas de modo diverso do previsto e que distorça com tal prática as demonstrações financeiras (coima de 500 a 15 mil euros). Assim, é estabelecido (ponto 2.2 da NCRF-PE) que sempre que existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1 126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro. E (ponto 2.3 da NCRF-PE) sempre que esta norma não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista, tão-somente, a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

- a) Às NCRF e normas interpretativas (NI);
- b) Às normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho
- c) Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

Em nome da coerência do modelo, dada a estrutura da norma, considerou-se útil a inclusão na mesma de um conjunto de disposições relativas a reconhecimento que nela são recorrentemente utilizadas, sendo os conceitos em causa basea-

dos na estrutura conceptual (EC) para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras.⁽⁴⁾ Estão neste caso incluídos os conceitos de reconhecimento ⁽⁵⁾, activo ⁽⁶⁾, passivo ⁽⁷⁾, rendimento ⁽⁸⁾ e gasto ⁽⁹⁾.

Denota-se uma grande preocupação do legislador em facilitar a transição entre as NCRF e a NCRF-PE. O art.º 9.º do DL 158/2009 vem permitir que as entidades não sujeitas a certificação legal de contas e que não ultrapassem dois dos seguintes limites: balanço - 500 mil euros; rendimentos - um milhão de euros e 20 trabalhadores apliquem, alternativamente, a NCRF-PE publicada pelo aviso n.º 15 654/2009, de 7 de Setembro.

Estes limites, para as entidades já constituídas antes de 2009, reportam-se às contas do exercício de 2008; para as entidades constituídas em 2009, os limites reportam-se às previsões para 2009 e produzem efeitos em 2010; para as entidades que se constituam nos próximos anos os limites reportam-se às previsões para o ano de constituição e produzem efeitos imediatos.

Estando num ambiente NCRF-PE, sempre que sejam ultrapassados os limites ou, estando num ambiente NCRF, sempre que os limites deixem de ser ultrapassados, a transição ocorrerá no segundo exercício seguinte, inclusive, ou seja, tendo optado pela NCRF-PE, ultrapassados os limites no ano “n” terá de transitar para o regime NCRF no ano “n+2”.

Como referido, a NCRF-PE incorpora, entre outras, as matérias relativas ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação conforme quadro resumo n.º 1.

Esta norma apenas pode servir de orientação às entidades que, podendo, tenham por ela optado nos termos do art.º 9.º do DL 158/2009, de 13 de Julho.

Uma das grandes preocupações dos que no terreno terão de aplicar o SNC prende-se com a transição do ambiente POC para o ambiente SNC. Tendo-nos proposto tratar preferencialmente a NCRF-PE, vamos deter-nos um pouco sobre este aspecto específico que se encontra vertido nos parágrafos n.ºs 5.1 a 5.5 da NCRF-PE e no apêndice II da NCRF-PE intitulado «Processo de transição para o novo SNC pelas pequenas entidades – Ponto 5 da NCRF-PE.»

As alterações das políticas contabilísticas decorrentes da adopção pela primeira vez da NCRF-PE,

Quadro n.º 1

N.º	NCRF-PE	Reconhecimento	Mensuração	Divulgação
NCRF 1	N.º 4 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras			X
NCRF 3	N.º 5 - Adopção pela primeira vez das NCRF	X	X	X
NCRF 4	N.º 6 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	X		X
NCRF 6	N.º 8 - Activos intangíveis	X	X	X
NCRF 7	N.º 7 - Activos fixos tangíveis	X	X	X
NCRF 9	N.º 9 - Locações	X	X	X
NCRF 10	N.º 10 - Custos de empréstimos obtidos	X		X
NCRF 18	N.º 11 - Inventários		X	X
NCRF 20	N.º 12 - Rédito	X	X	X
NCRF 21	N.º 13 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	X	X	X
NCRF 22	N.º 14 - Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do Governo	X		X
NCRF 23	N.º 15 - Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	X		X
NCRF 25	N.º 16 - Impostos sobre o rendimento	X		X
NCRF 26	N.º 8.x - Matérias ambientais	X	X	X
NCRF 27	N.º 17 - Instrumentos financeiros	X	X	X
NCRF 28	N.º 18 - Benefícios dos empregados	X	X	X

na maioria dos casos 1 de Janeiro de 2010, devem ser aplicadas prospectivamente, ou seja, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

– Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os activos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;

– Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respectiva mensuração efectuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição, (por exemplo, alguns instrumentos financeiros);



– Desreconhecer *itens* como activos ou passivos se a presente norma o não permitir (por exemplo, alguns incorpóreos e alguns acréscimos e diferimentos); e

– Efectuar as reclassificações pertinentes (de acordo com os novos códigos de contas).

Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no capital próprio e as divulgações no final do primeiro exercício após transição, devem incluir uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) para a NCRF-PE, afectou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados; e ainda uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

Isto significa que os activos e passivos do balanço de fecho do ano de 2009 que mantenham condições de reconhecimento de acordo com a NCRF-PE serão reclassificados de acordo com os novos códigos de contas. Eventuais activos e passivos que não eram reconhecidos em ambiente POC e passaram a reunir condições de reconhecimento, devem ser inscritos nos activos ou passivos por contrapartida de resultados transitados. Eventuais activos e passivos que eram reconhecidos em ambiente POC e passaram a não reunir condições de reconhecimento, devem ser eliminados por contrapartida de resultados transitados.

A indicação de uma aplicação prospectiva das alterações das políticas decorrentes da adopção pela primeira vez da NCRF-PE simplificaria substancialmente o processo de transição do ambiente POC para o SNC e cumpriria com o princípio fundamental da identidade dos balanços (o balanço de encerramento no ano anterior é igual ao balanço de abertura do ano seguinte).

No entanto, da leitura do capítulo 5 da NCRF-PE e do seu apêndice II parece concluir-se que ao balanço de encerramento de 2009 se seguirá um balanço de reabertura em âmbito POC e será este que, depois de corrigido com os procedimentos de reclassificação, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração em ambiente SNC gerará o balanço de abertura de 2010 em ambiente SNC. Do ponto de vista formal, tendo em conta a legislação portuguesa em vigor, é nossa opinião que o balanço de abertura de 2010 deverá ser o de encerramento de 2009 e inscrever os movimentos de reclassificação, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração em 2010.

A NCRF-PE é uma «NCRF resumo» que poderá ser um bom início de estudo das NCRF para os que estejam menos familiarizados com estas novas realidades, mas não constitui, em si mesma, um referencial contabilístico autónomo, pois o tratamento contabilístico de activos, passivos, rendimentos e gastos abrangidos obedecem, no essencial, aos mesmos princípios das NCRF e de todo o SNC.

Em contabilidade, as preocupações dos profissionais – o seu julgamento profissional – assentam, essencialmente, em três vectores: reconhecimento, mensuração e divulgação. Esta norma (NCRF-PE) segue de forma muito próxima as NCRF nas matérias de reconhecimento; apresenta como regime regra de mensuração o modelo do custo e reduz substancialmente as exigências de divulgação, permitindo a utilização de modelos de demonstrações financeiras reduzidos e dispensando a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa, bem como dispensa a construção da demonstração das alterações no capital próprio. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2009)

Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC (www.ctoc.pt).

(¹) Preâmbulo do DL 158/2009, de 13 de Julho.

(²) Art.º 3.º DL 158/2009.

(³) N.º 1.1 aviso n.º 15 654/2009.

(⁴) Publicada pelo aviso n.º 15 652/2009, de 7 de Setembro.

(⁵) N.º 3.2 da NCRF-PE, e parágrafo 80 EC.

(⁶) N.º 3.3 da NCRF-PE, e parágrafo 87 EC.

(⁷) N.º 3.4 da NCRF-PE, e parágrafo 89 EC.

(⁸) N.º 3.5 da NCRF-PE, e parágrafo 90 EC.

(⁹) N.º 3.6 da NCRF-PE, e parágrafo 92 EC.



A importância da estrutura conceptual no contexto do novo Sistema de Normalização Contabilística

Por Domingos José Cravo

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), assiste-se à afirmação de um novo paradigma em matéria de informação financeira. As modificações mais importantes têm a ver com a circunstância de o novo sistema assentar, de forma predominante, em princípios. Uma vez que esta mudança tem muito de cultural, é de crer que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata.



Domingos José Cravo
Membro do Gabinete de
Estudos da CTOC

Não há consenso a propósito da noção de estrutura conceptual (EC). Gabás Trigo (1991), define estrutura conceptual como sendo «uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório» e, essencialmente, no mesmo sentido segue Jorge Tua (1996) para quem, estrutura conceptual é «uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico-dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.»

Já Miller entende que, de uma forma geral, a «estrutura conceptual define um conjunto de termos e conceitos que podem utilizar-se ao identificar e debater diferentes questões. É, pois, um produto da regulamentação contabilística» e, nesse sentido, o FASB define a estrutura conceptual como sendo um «sistema de objectivos interrelacionados e fundamentos que podem levar a normas consistentes.»

Das definições supra pode retirar-se que uma estrutura conceptual é:

Das definições supra pode retirar-se que uma estrutura conceptual é:

- Uma interpretação da teoria geral da contabilidade;
- Utiliza um método lógico-dedutivo;
- Define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade;
- Estabelece os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira.

Visa dar resposta a questões como:

- As necessidades dos utentes;
- Os objectivos da informação financeira;
- Os requisitos ou qualidades que deve cumprir a informação para satisfazer tais necessidades e objectivos;

de modo que, a partir dos pontos anteriores, se deduzam os elementos das demonstrações financeiras, seu reconhecimento e mensuração dos mesmos.

Como é referido na estrutura conceptual que integra o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) (1) que vigorará a partir do próximo dia 1 de Janeiro de 2010, este documento não é uma norma contabilística e de relato financeiro (NCRF). Contudo, «estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades.»

O POC e a estrutura conceptual

Ao longo dos últimos anos temos assistido de forma recorrente à crítica de que o sistema contabilístico nacional baseado no Plano Oficial de Contabilidade não integrava uma estrutura conceptual e que a mesma era de grande utilidade para os utentes da informação financeira.

A própria Comissão de Normalização Contabilística (CNC) reconhecia na introdução da directriz contabilística (DC) n.º 18 (2) a necessidade de emitir uma directriz contabilística da qual constasse uma perspectiva conceptual acerca da preparação e apresentação das demonstrações financeiras.



No dizer daquela Comissão, «tal perspectiva conceptual engloba geralmente os seguintes níveis:

- Um primeiro, que respeita aos objectivos das demonstrações financeiras;
- Um segundo, que trata das características qualitativas e dos componentes principais das demonstrações financeiras;
- Um terceiro, que compreende o reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
- Um quarto, que integra os conceitos de capital e de manutenção do mesmo, os quais, por sua vez, determinam os modelos contabilísticos fundamentais», para, logo de seguida, reconhecer que já estavam parcialmente contempladas no Plano Oficial de Contabilidade (POC) as matérias referidas nos segundo e terceiro níveis, pelo que, na DC n.º 18, se indicavam, então, os objectivos das demonstrações financeiras e os princípios contabilísticos geralmente aceites usados na sua preparação.

Apesar da bondade da posição da CNC, da leitura de múltiplos textos que foram sendo escritos sobre a matéria e de variadas intervenções públicas de reputados professores e profissionais, fica a ideia que a DC n.º 18 teve maior utilidade enquanto norma que estabeleceu os critérios de supressão de lacunas em matéria de aplicação dos princípios contabilísticos, do que, propriamente como complemento da estrutura conceptual de suporte ao sistema de normalização contabilística que teve como base o POC.

Efectivamente, o sistema de normalização contabilística baseado no POC e nas DC é um modelo indefinível face à sua hibridéz. Com efeito, enquanto o POC tem como fonte principal as directivas comunitárias, cuja lógica primordial tem a ver com a defesa dos interesses dos credores e dos sócios, em especial dos minoritários, um número significativo das DC aproximam-se fortemente das normas internacionais de contabilidade (NIC), normas que estão preparadas para, fundamentalmente, satisfazerem as necessidades dos investidores.

Contentar simultaneamente a dois senhores é tarefa hercúlea e, por isso, ao longo da vigência do POC fomos assistindo, muitas vezes, a interpretações que muito pareciam ser feitas à medida das necessidades dos seus intérpretes. E nesse contexto ouvimos alguns dizer que a substân-

cia sobre a forma era crucial para o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da informação financeira e, logo de seguida, outros que defendiam a aplicação – em casos particulares (mas, por regra, com grande impacto económico) – da forma sobre a substância; também se defendeu que equivalência patrimonial era geradora da informação mais relevante no processo de tomada de decisão, embora para outros o método do custo satisfizesse bem melhor tal desiderato; assistimos à defesa de que o custo histórico se constituía como peça fulcral do modelo, com idêntico ênfase com que se argumentou a favor da sua derrogação sem que, por vezes, se percebessem muito bem (ou talvez se percebessem!) as razões de tais posições. E poderíamos multiplicar os exemplos que se verificaram em cerca de 20 anos do POC.

Julgo que uma estrutura conceptual adequadamente organizada poderia ter permitido auxiliar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das DC, os utentes na interpretação da informação disponibilizada pelas entidades e o próprio regulador através da fixação de limites ao seu trabalho.

Utilidade da estrutura conceptual

A globalização associada às necessidades de informação económico-financeira das entidades que agem nos mercados constitui, nos dias de hoje, factor bastante para justificar a necessidade da regulamentação contabilística.

Segundo alguns ⁽³⁾ «é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante interrelação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada.»

Como refere Gabás (1991), «a existência de diversos fins ou objectivos alternativos e ao mesmo tempo a coexistência de diferentes práticas contabilísticas utilizadas, coloca a necessidade de estabelecer orientações gerais e critérios concretos de eleição entre procedimentos contabilísticos dados.» Com isto se pretende reconhecer a multiplicidade de fins e objectivos a atingir com as práticas contabilísticas e, também com isto, implicitamente se assume que as normas, quais-

quer que sejam, produzem efeitos económicos, pelo que seria desejável que a sua elaboração estivesse balizada por um instrumento de normalização cuja aplicação tivesse análogo efeito ao que a Constituição tem para o ordenamento jurídico.

As funções consignadas a esta (macro) norma seriam, pois, e em primeira linha, as de estabelecimento da referência teórica para o processo normalizador. Como refere Gabás (1991) a estrutura conceptual «teria de servir de orientação, suporte conceptual e controlo à regulamentação das actividades contabilísticas, estabelecendo os critérios mais adequados para dirigir a elaboração de normas reguladoras da praxis contabilística» e, conseqüentemente, o principal utente da estrutura conceptual será o próprio organismo regulador que a estabeleceu e que aceitou, implicitamente, definir uma linha de actuação a seguir mas, também, a auto-limitação das suas opções. Nesse sentido, resulta, pois, evidente a necessidade da existência de uma estrutura conceptual que patenteie o compromisso do regulador para com a sociedade.

Assim, em primeira linha, o estabelecimento de uma estrutura conceptual implica identificar quais serão os utentes da informação financeira a divulgar pelas entidades sujeitas ao sistema contabilístico, pela análise das características do meio envolvente, pela avaliação das necessidades daqueles utilizadores, pelo estabelecimento dos objectivos a consignar à sobredita informação, definir as características qualitativas de tal informação e, finalmente, como acima foi referido, deduzir os elementos das demonstrações financeiras, seu reconhecimento e mensuração dos mesmos.

Em síntese, parece poder afirmar-se que o estabelecimento de uma estrutura conceptual depende, em primeiro lugar, do ambiente (legal, económico, social e técnico). Segue-se – a nível postulacional – a definição (do tipo) da entidade informativa e dos utentes preferenciais da informação financeira.

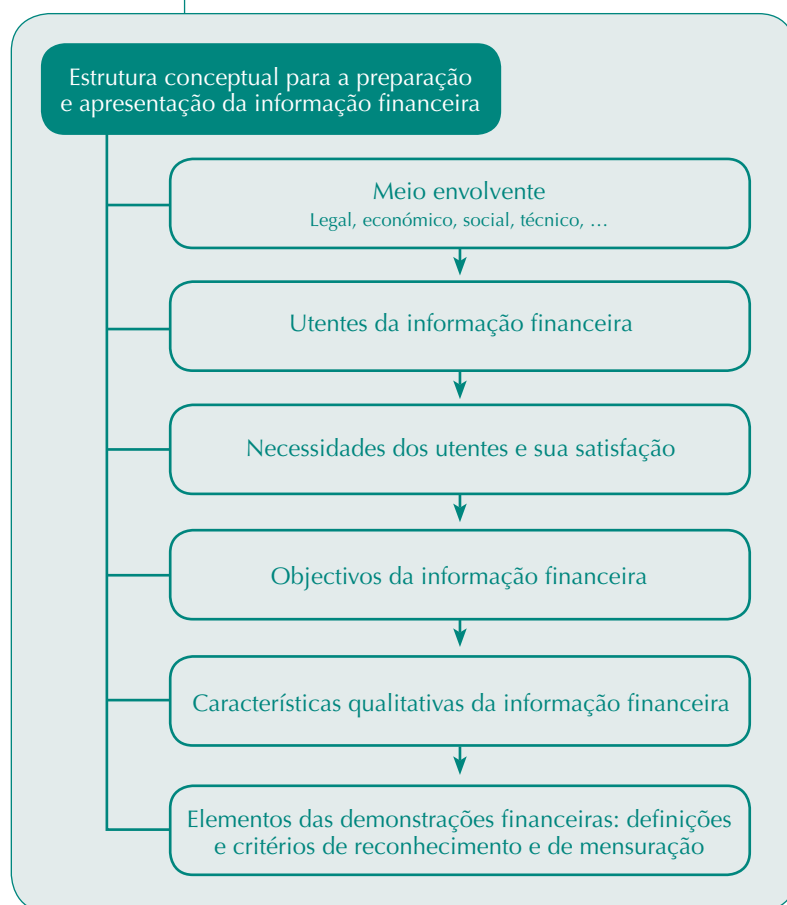
Daqui derivam dois níveis de raciocínio: no primeiro, estabelecem-se as características gerais do sistema – dadas pelos objectivos e delimi-

tações da informação financeira – e, no segundo nível, são deduzidos os elementos das demonstrações financeiras, daí derivando as respectivas definições, critérios de reconhecimento e de mensuração.

Temos, então, uma estrutura conceptual que deve traduzir o referencial teórico escolhido pelo regulador no processo de emissão de normas e que, por isso, suporta cientificamente o trabalho daquele, mas que, ao mesmo tempo, lhe estabelece limites.

Assim, a utilidade imediata da estrutura conceptual pode ser vista nos seguintes termos:

- a) Do ponto de vista do regulador a estrutura conceptual:
 - Serve de guia ao estabelecimento de normas, limitando o grau de discricionariedade;
 - Auxilia a interpretação das normas;
 - Auxilia a resolução de problemas específicos face à ausência de normas;
 - Reduz o risco de pressões.
- b) Do ponto de vista do preparador, a estrutura conceptual:
 - Faculta indicações para a aplicação das normas contabilísticas;





(...) uma boa aplicação da estrutura conceptual garante um aumento da comparabilidade da informação financeira prestada pelas empresas (mesmo tendo em conta o aumento de subjectividade inerente ao novo modelo contabilístico), pois a filosofia subjacente à EC levará a um processo de auto-regulação em matéria de selecção das opções das normas contabilísticas (...).

- Auxilia a interpretação das normas;
 - Auxilia a resolução de problemas específicos face à ausência de normas;
 - Melhora o conhecimento da informação constante nas demonstrações financeiras;
 - Potencia o aumento da comparabilidade.
- c) Do ponto de vista do utilizador, a estrutura conceptual:
- Auxilia a interpretação das normas;
 - Melhora o conhecimento da informação constante nas demonstrações financeiras;
 - Potencia o aumento da comparabilidade.

Aliás, é nesse sentido que vai a estrutura conceptual que integra o novo SNC, quando refere que o seu propósito é o de:

- a) Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das NCRF e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas normas;
- b) Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;
- c) Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e
- d) Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

Mas, se é assim, qual a razão pela qual a estrutura conceptual do novo SNC, no seu parágrafo 4.º – em disposição em tudo análoga à que é referida no documento similar do *Internacional Accounting Standards Board* – estabelece que «a CNC reconhece que em alguns casos pode haver um conflito entre esta Estrutura Conceptual e

uma qualquer NCRF. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCRF prevalecem em relação à Estrutura Conceptual?»

Uma explicação pode assentar na postura céptica de Vela Bargues (1997) a propósito da utilidade da estrutura conceptual, considerando que a mesma é um fracasso: «O fracasso da estrutura conceptual vem a constatar o próprio fracasso, numa perspectiva epistemológica, de avançar por uma via dedutiva-normativa, explicável com base em três aspectos fundamentais:

1. O próprio carácter da disciplina contabilística, não totalmente axiomatizável;
2. O carácter de bem público da informação contabilística, e
3. A existência de efeitos económicos no processo de normalização.»

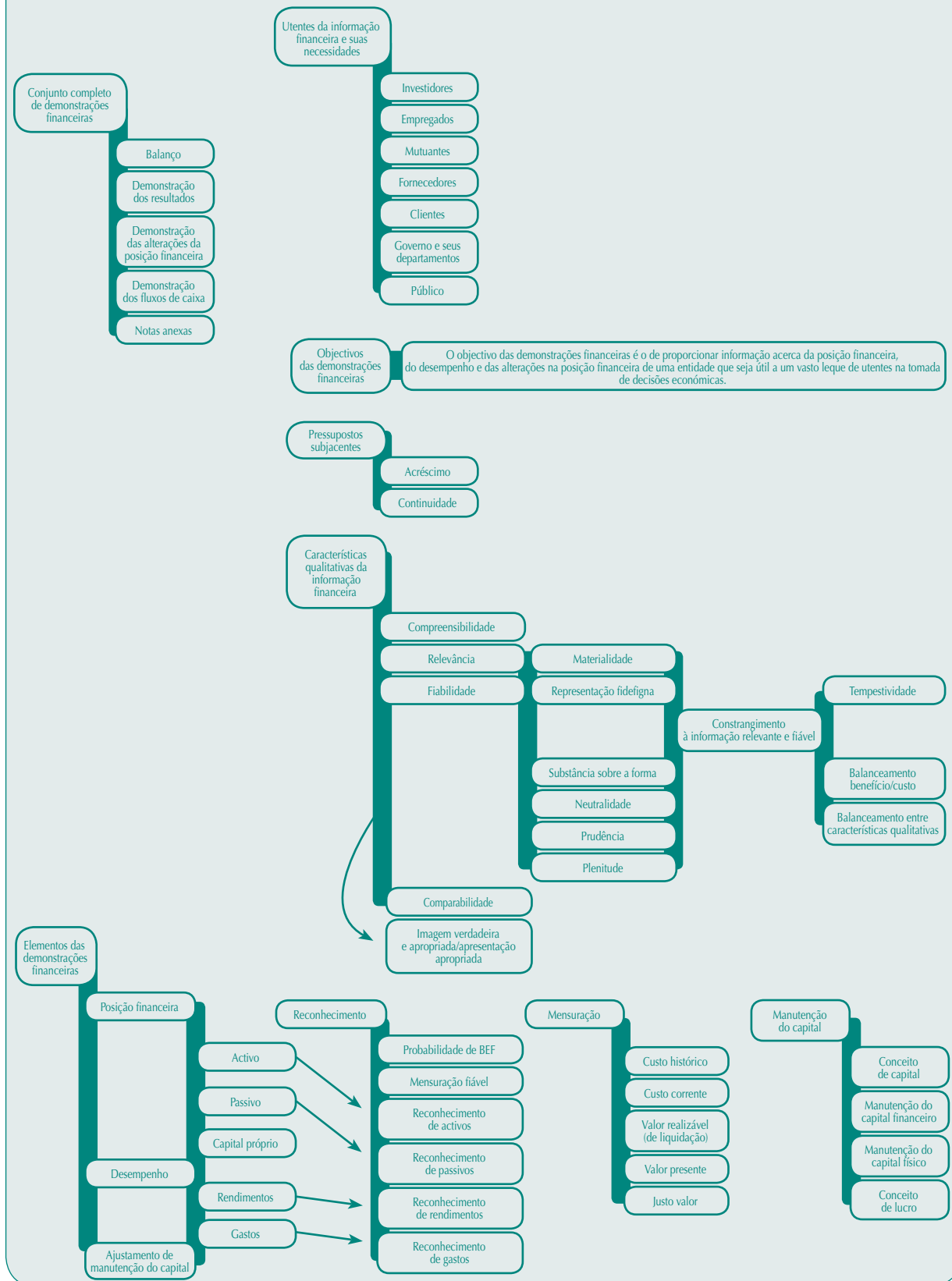
Ora, são especialmente os dois últimos aspectos referidos os que são susceptíveis de condicionar a verdadeira utilidade da estrutura conceptual, pois parecem induzir a ideia que factores conjunturais se podem sobrepor à lógica mais profunda do sistema contabilístico. Embora se reconheça a importância da componente política do processo de normalização contabilística, aqui expressa através do reconhecimento do carácter de bem público da informação contabilística e da existência de efeitos económicos no processo de normalização, não tem sentido que as normas preparadas com base numa dada estrutura conceptual não comunguem de todos os princípios daquela, fundamentalmente, por razões de circunstância. De facto, seria preferível que sempre que o regulador entendesse que da aplicação estrita da EC pudessem resultar normas que não satisfizessem o interesse público ou cujos efeitos fossem adversos para a economia, promovesse a revisão daquela EC ⁽⁴⁾. Só assim se garantiria que esta manteria toda a dignidade de “norma” das normas e só assim o regulador seria fiel ao compromisso social que estabeleceu ao aprovar a EC.

A importância acrescida da estrutura conceptual no contexto do novo SNC

Como já foi dito, o novo SNC incorpora uma EC, cuja organização pode ser apresentada esquematicamente como demonstra a figura n.º 1.

Como já tive oportunidade de referir noutra local, ⁽⁵⁾ o novo SNC, ao aproximar-se das normas

Figura n.º 1 – A estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística





internacionais de contabilidade (NIC) incorpora algumas mudanças bastante relevantes essencialmente relacionadas com os conceitos adoptados.

Com efeito, as modificações mais importantes têm a ver com a circunstância de o novo sistema assentar predominantemente em princípios, contrariamente ao que acontecia com o modelo que assenta ainda hoje no POC, que faz prevalecer um conjunto de regras. Assim sendo, e dado que esta mudança tem muito de cultural, é de crer que a sua interiorização por parte dos destinatários do processo de normalização contabilística não seja imediata. Em grande medida, com a entrada do novo SNC estamos a assistir à afirmação de um novo paradigma em matéria de informação financeira. Trata-se da assumpção de um paradigma do investidor, procurando-se desse modo eliminar as incoerências do modelo vigente. Ora, se vamos viver um período de mudança de paradigma, há desde logo que aceitar que tais mutações não ocorrem sem sobressaltos e que é racional que durante algum tempo coexistam as interpretações baseadas na *ratio* que esteve subjacente ao treino dos profissionais, com a nova *ratio*. Por isso, acho natural que alguns conceitos não só não estejam ainda apreendidos como não estejam ainda aceites por parte dos profissionais de contabilidade e auditoria.

É neste contexto que a estrutura conceptual que integra o SNC se assume com uma importância acrescida, pois é a partir dela que se poderá compreender todo o alcance do novo sistema.

A circunstância de o SNC passar a incluir formalmente uma estrutura conceptual, para além da clarificação filosófica, trará, do meu ponto de vista, pelo menos dois tipos de consequências de sinais diferentes: a maior pre-

cisão em matérias relativas aos elementos das demonstrações financeiras (definição, reconhecimento e mensuração), por um lado e, por outro, os desafios inerentes à dificuldade de compatibilização de um documento de cariz marcadamente económico numa estrutura jurídica, como é o SNC.

A despeito das atitudes mais cépticas, há que reconhecer que uma boa aplicação da estrutura conceptual garante um aumento da comparabilidade da informação financeira prestada pelas empresas (mesmo tendo em conta o aumento de subjectividade inerente ao novo modelo contabilístico), pois a filosofia subjacente à EC levará a um processo de auto-regulação em matéria de selecção das opções das normas contabilísticas e criará condições para a aplicação de soluções equivalentes em matéria de cobertura de lacunas das normas – área especialmente fértil e onde grassa frequentemente a criatividade contabilística.

A finalizar, sempre se dirá que a Contabilidade não é constituída por uma verdade imutável à espera de ser descoberta. A verdade, em Contabilidade, depende de muitos factores e, de entre eles, a qualidade do juízo profissional dos actores que têm intervenção no processo de preparação da informação financeira assume especial relevância e é, na melhoria da qualidade de tal juízo profissional, que a adequada compreensão da estrutura conceptual assume toda a importância. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2009)

Bibliografia

Disponível para consulta no *site* da CTOC (www.ctoc.pt).

(¹) Publicada a coberto do aviso 15 652/2009, de 7 de Setembro (DR n.º 173, II série).

(²) Instrução 3/97 (2.ª Série), aprovada pelo Conselho Geral da CNC em 18 de Dezembro de 1996 e publicada no «Diário da República», n.º 178, de 5 de Agosto de 1997.

(³) Martínez (1997), p. 31

(⁴) Ao argumento de que isso implicava, eventualmente, sucessivas reformatações de algumas normas, para manter a tão proclamada consistência dos normativos, sempre se dirá que o argumento seria válido se as alterações introduzidas fossem alterações de completa ruptura face às disposições da EC, mas nunca se as modificações consubstanciarem meros ajustamentos paradigmáticos, como não pode deixar de ocorrer. Efectivamente, se se admitir que as modificações são de ruptura com a EC há uma completa subversão desta e a aceitação de normas com tais características anula por completo a verdadeira utilidade da EC.

(⁵) Entrevista à revista «Revisores e Auditores», n.º 45, de Abril/Junho de 2009.