

O sistema de normalização contabilística

Por Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) tem vindo a desenvolver um modelo contabilístico em consonância com as directivas comunitárias e os normativos do IASB, adoptados pela União Europeia (UE), dando continuidade ao projecto de normalização iniciado em 2003. Em Julho, este projecto - Sistema de Normalização Contabilístico - foi apresentado ao Conselho Geral da CNC e aprovado. A actual proposta da CNC implica significativas alterações na contabilidade e requererá especial atenção dos Técnicos Oficiais de Contas.

Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas
Conselho Técnico da CTOC

Com a adesão de Portugal, em 1986, à então Comunidade Económica Europeia foi necessário transpor as diversas directivas comunitárias. ⁽¹⁾

No que respeita a matérias contabilísticas, em *strictu sensu*, foi necessário transpor as directivas n.ºs 78/660/CEE (4.ª Directiva) e 83/349/CEE (7.ª Directiva) que se encontram expressas, nomeadamente, nos Decretos-Lei (DL) n.ºs 410/89 e 238/91. Estes DL têm sido pontualmente alterados, quer por força dos normativos comunitários quer por opções nacionais em matérias contabilísticas.

Uma das alterações mais recentes, consubstanciada no DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, resulta não só da transposição da Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, como, cumulativamente, da opção nacional relativamente às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), do *International Accounting Standards Board* (IASB) ⁽²⁾, decorrente da possibilidade prevista no Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho (artigo 5.º). ⁽³⁾ Este DL, em sentido diverso do proposto pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e materializado, fundamentalmente, no documento «Projecto de Linhas de Orientação de um Novo Modelo de Normalização Contabilística», veio estabelecer dois modelos contabilísticos para o espaço nacional.

Estes dois modelos não são facilmente «intercambiáveis» entre si, dado que os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação dos factos contabilísticos divergem.

Perante este cenário, a CNC tem vindo a desenvolver um modelo contabilístico, em consonância quer com as directivas comunitárias quer com o normativo do IASB, adoptado pela União Europeia (UE), dando continuidade ao projecto de normalização iniciado em 2003.

No passado mês de Julho, este projecto, apelidado de Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) ⁽⁴⁾, foi apresentado ao Conselho Geral da CNC e aprovado. Consequentemente, foi enviado ao secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) ⁽⁵⁾.

É o previsível quadro contabilístico, que se previa entrar em vigor a partir de 1/1/2008 ⁽⁶⁾, que pretendemos agora apresentar.

Situação actual

O actual normativo contabilístico aplicável ao nosso país encontra-se identificado, nomeadamente, na Directriz Contabilística (DC) 18/05 ⁽⁷⁾ - que substituiu a DC 18/96 - que «13 - (...) considera que a adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites ⁽⁸⁾ no normativo contabilístico nacional se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC (Plano Oficial de Contabilidade) e às directrizes contabilísticas ⁽⁹⁾ e respectivas interpretações técnicas e, supletivamente, pela ordem indicada, às:

1.º - Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

2.º – Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC ⁽¹⁰⁾.» (DC 18)

E, como se sabe, «1 - Com a aprovação do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, e com a entrada em vigor do Regulamento n.º 1725/2003, da Comissão, de 21 de Setembro, e suas alterações, passaram a ser adoptadas na União Europeia as normas internacionais de contabilidade.

2 – O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, e define, na sequência do artigo 5.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, o âmbito de aplicação das normas internacionais de contabilidade.

No preâmbulo deste decreto-lei são referidos alguns aspectos importantes para o ordenamento contabilístico em Portugal, dos quais se destaca que as contas das sociedades (entidades) não abrangidas pelas normas internacionais de contabilidade continuarão a basear-se no direito nacional resultante da transposição das directivas comunitárias, enquanto fonte primária dos requisitos contabilísticos a respeitar.

3 – Nestas circunstâncias, em matéria de princípios contabilísticos geralmente aceites, passaram a coexistir em Portugal dois referenciais:

a) O das normas internacionais de contabilidade, tal como definidas nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho; e



b) O do normativo contabilístico nacional, aprovado no uso das competências dos órgãos normalizadores em Portugal.» (DC 18)

Como referimos anteriormente, a coexistência destes dois modelos ⁽¹¹⁾ foi uma decisão política, e em sentido distinto do proposto pela CNC, em 2003, como refere Cravo (2005: 28): «(...) o Governo entendeu fazer um conjunto diverso de escolhas, no exercício das opções que se encontram contidas no Regulamento (CE) n.º 1606/02 (...).»

O DL 35/05 apenas obriga, como não poderia deixar de ser, por imposição do regulamento 1606/02, à adopção do modelo IASB/EU ⁽¹²⁾ para as contas consolidadas das entidades com valores mobiliários ⁽¹³⁾ admitidos à negociação, em bolsas de qualquer Estado membro, ou que venham a estar. E permite, perante certas condições, a opção por este modelo, às contas individuais destas entidades e às contas individuais/consolidadas de outras entidades. Sempre que uma entidade, por não ser obrigada, ou por tal não tenha optado, desde que sujeita ao âmbito de aplicação do DL n.º 410/89, tem de aplicar o modelo POC ⁽¹⁴⁾.

Tal como dispõe o n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/02 cabia, e cabe, à Comissão a decisão da aplicabilidade na Comunidade das NIC/NIRF emitidas pelo IASB. Estas só podem ser adoptadas se:

– não forem contrárias ao princípio estabelecido no n.º 3 do artigo 2.º ⁽¹⁵⁾ da Directiva 78/660/CEE e no n.º 3 do artigo 16.º ⁽¹⁶⁾ da Directiva 83/349/CEE;

O actual normativo contabilístico aplicável ao nosso País encontra-se identificado, nomeadamente, na Directriz Contabilística (DC) 18/05 (...) que «13 - (...) considera que a adopção dos princípios contabilísticos geralmente aceites no normativo contabilístico nacional se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC e às directrizes contabilísticas (...).»

- corresponderem ao interesse público europeu, e
- satisfizerem os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade requeridos pelas informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão.

Assim, como refere Cipriano (2006: 9), «(...) as normas emitidas pelo IASB não são automaticamente aceites pela UE, devendo passar por um mecanismo de filtragem a cargo do CRC [Comité de Regulamentação Contabilística] (artigo 6.º do Regulamento), o qual procede à análise das IAS e IFRS provenientes do IASB à luz dos critérios de aceitação aludidos no artigo 3.º deste Regulamento. Desse facto podem resultar, como já sucedeu, algumas diferenças entre o texto emitido pelo IASB e o aprovado pelos regulamentos comunitários. Daí que, ao invocar as IFRS/IAS, se deva especificar se são as emitidas pelo IASB ou as aprovadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/02.»⁽¹⁷⁾

Assim, deve-se, conforme refere Antão, (2004: 37) «(...) aquando da elaboração das demonstrações financeiras, para efeitos de divulgação, referir, no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (ABDR) ⁽¹⁸⁾, que as contas foram elaboradas de acordo com o Regulamento n.º 1606/02, como aliás é referido no ponto 2.1.4 do documento da Comissão [2003] ⁽¹⁹⁾ (...)»

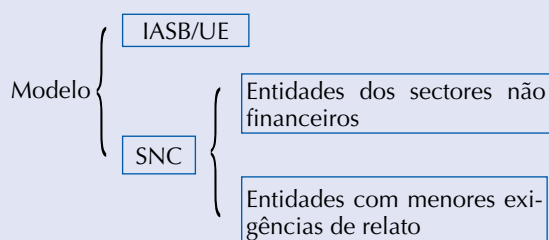
Perante o exposto, a CNC teria forçosamente na DC 18, aquando da apresentação dos princípios contabilísticos geralmente aceites, hierarquizar as NIC: as adoptadas pela UE, em primeiro, e seguidamente, as outras.

Como referimos, estes dois modelos (IASB/UE e POC) não são facilmente intercambiáveis, dada que os seus pressupostos são distintos, como aliás se infere pela análise da NIRF 1 – Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro.

Sistema de normalização contabilística (SNC)

Enquadramento – De acordo com a proposta apresentada ao SEAF, o SNC segue, sensivelmente, o Projecto da CNC (2003) com as necessárias adaptações por força, sobretudo, do DL 35/05. Assim, e considerando a actual proposta do SNC, continuam a coexistir dois referen-

ciais contabilísticos, como é referenciado na proposta de preâmbulo do DL sobre o SNC: «No presente diploma reafirma-se tal opção (no que tange à aplicabilidade das NIC, formalizada no DL 35/05), agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística», que esquematicamente corresponde a:



A vantagem desta solução, comparativamente à actual e anteriormente exposta, reside no facto do SNC ser «um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas» (proposta de anexo ao DL sobre o SNC) e coerente com as NIC adoptadas pela UE e com as 4.ª e 7.ª Directivas.

Como refere a proposta de anexo ao projecto de DL sobre o SNC, a coerência entre as NIC adoptadas e as directivas «(...) encontra-se, aliás, garantida à partida (entre os principais normativos contabilísticos da UE - NIC e Directivas) ⁽²⁰⁾, uma vez que o processo de adopção na UE das normas internacionais implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do art. 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, 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 (dado que como referimos a UE não “abriu mão” das directivas, conseqüentemente são obrigatórias) e os regulamentos comunitários, publicados em consequência do Regulamento n.º 1606/02, que adoptou as NIC.

Instrumentos legais do SNC

Na tabela n.º 1 apresenta-se, sinteticamente, a proposta de DL sobre o SNC.

Tabela n.º 1

DL		
	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 a esta proposta de DL.
	Artigo 2.º - Âmbito	O âmbito de aplicação é idêntico ao do definido no DL 410/89, que aprovou o POC.
	Artigo 3.º - Aplicação das normas internacionais de contabilidade	Este DL passa a integrar as condições que obrigam à elaboração de DF consolidadas. Define também as condições em que as entidades podem por estas optar, ou seja, incorpora o definido no DL 35/05. Acresce, no entanto, o seu carácter integral e a obrigatoriedade de manter a opção por três anos.
	Artigo 4.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 5.º - Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas	Contrariamente à solução actual (dois DL: 410/89 e 238/91) a disciplina relativa às contas consolidadas (âmbito de aplicação, dispensa e exclusão) fica integrada no mesmo DL.
	Artigo 6.º - Dispensa de elaboração das contas consolidadas	
	Artigo 7.º - Exclusões da consolidação	
	Artigo 8.º - Pequenas entidades	As implicações decorrentes deste artigo constituem uma «grande novidade» no que tem sido o quadro normativo contabilístico. As entidades com menor exigência de relato (menor dimensão) poderem aplicar, alternativamente, a NCRF-PE, mais simplificada e adequada às suas necessidades.
	Artigo 9.º - Dispensa de aplicação	Define as entidades que ficam dispensadas do SNC.
	Artigo 10.º - Demonstrações financeiras	Define as DF que as entidades devem apresentar. Tal como no DL 410/89 mantém-se DF mais simplificadas para as entidades com menos exigência de relato.
	Artigo 11.º - Comissão de normalização contabilística	Mantém em funções a CNC.
	Artigo 12.º - Referências ao POC	Todas as referências feitas ao POC na legislação em vigor devem passar a ser "lidas" como SNC.
	Artigo 13.º - Norma revogatória	Identifica os diplomas que são revogados por esta proposta.
	Artigo 14.º - Produção dos efeitos	Define a data de entrada em vigor (1/1/08).
	Anexo ao DL	O anexo inclui uma apresentação ao 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.

De acordo com o definido neste anexo ainda são de considerar os seguintes instrumentos legais de apoio ao SNC:

relativas a operações e a acontecimentos que são relevantes para efeitos de DF de âmbito geral são tratadas nas NIC;

Instrumento Legal	Elementos			
Portaria (ministro das Finanças)	Modelos de demonstrações financeiras		Código de contas	
Aviso (CNC) publicado em «Diário da República» (DR)	Estrutura conceptual	NCRF	NCRF-PE	Normas interpretativas

– o então conselho do IASC, aquando da sua publicação, ⁽²¹⁾ admitiu que, em casos pontuais, poderia existir conflituosidade entre a Estrutura Conceptual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB e as NIC, determinando que nesses casos se deveria seguir os normativos NIC. ⁽²²⁾

Elementos fundamentais do SNC

O preâmbulo da proposta de DL sobre o SNC considera como elementos fundamentais:

- Estrutura Conceptual (EC);
- Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF);
- Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF);
- Código de Contas (CC);
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF);
- Norma Contabilística e de Relato Financeiro
- Pequenas Entidades (NCRF- PE);
- Normas Interpretativas (NI).

Estrutura Conceptual (EC)

A EC do SNC segue de muito perto a Estrutura Conceptual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB, como aliás é referido.

A Estrutura Conceptual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB não foi adoptada pela UE. A razão desta opção apenas aparece referida em um documento da Comissão de 2003. De acordo com este documento, a opção pela não adopção é justificada nos seguintes moldes:

- a Estrutura Conceptual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB não é uma NIC e, por isso, não define normas para qualquer mensuração particular ou tema de divulgação. As normas relativas a reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação

Vindo a Comissão (2003), ponto 2.1.5, esclarecer que «(...) a estrutura conceptual não consiste por si só numa NIC ou numa interpretação e, por conseguinte, não requer a sua adopção com vista à integração no direito comunitário. No entanto, proporciona uma base para efeitos de resolução de questões contabilísticas. Tal é de especial relevância em situações em que não exista qualquer norma ou interpretação que se aplique especificamente a uma rubrica das demonstrações financeiras. Nessas situações, as NIC requerem que a gerência utilize a sua capacidade de apreciação para efeitos de elaboração e aplicação de uma política contabilística que permita a obtenção de informações relevantes e fiáveis. No quadro dessas apreciações, as NIC requerem que a gerência tenha em conta, nomeadamente, as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração previstos na estrutura conceptual.»

E a anexar a estrutura conceptual ⁽²³⁾ a CNC, apesar de entender as razões da UE para a não adopção da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, entendeu que a sua não inclusão deixaria o SNC sem um conjunto de conceitos estruturantes, nomeadamente activo, passivo, capital próprio, capital e manutenção de capital, indispensáveis para a compreensibilidade do SNC.

Como referimos, a Comissão anexou, no referido documento, a Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, que está traduzido em todas as línguas oficiais da UE. Assim, pode considerar-se que esta tradução é a oficial, pelo que foi a seguida pela CNC.

Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF)

As BADF, de acordo com o de preâmbulo do projecto de DL sobre o SNC «(...) enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deverá obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.»

As BADF fazem parte integrante do anexo à proposta de DL sobre o SNC. De acordo com o aqui referido, as BADF «estabelecem os requisitos gerais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades.» Não são, por conseguinte uma NCRF, pois estas apenas tratam do reconhecimento, mensuração, divulgação e aspectos particulares de apresentação de transacções específicas e outros acontecimentos.

As BADF consideram que um conjunto completo de DF inclui:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração das alterações no capital próprio;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa;
- Um anexo.

Como se constata, há uma nova demonstração - demonstração das alterações no capital próprio - que não faz parte do actual modelo POC. Contudo, o ABDR ao obrigar ao preenchimento, nomeadamente, das notas 35, 39 e 40 ⁽²⁴⁾, divulga informação que se constitui como uma «pequena aproximação» às divulgações agora exigidas pela referida demonstração.

Relativamente à demonstração dos resultados, como se sabe, há duas formas de a divulgar: por naturezas ou por funções.

As BADF apenas exigem uma demonstração de resultados, ao contrário do que presentemente ocorre, dado que em determinadas condições as entidades terão de apresentar duas demonstrações de resultados (naturezas e funções). ⁽²⁵⁾ Vem, no entanto, a proposta de DL a referir que as entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar a demonstração dos resultados por natureza. Pelo que as entidades terão de apresentar sempre a demonstração dos resultados por naturezas, podendo, caso o entendam, apresentar a demonstração dos resultados por funções.

Pretende-se que, no anexo, as entidades divulguem as bases de preparação e políticas contabi-

lísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

O anexo que a CNC propõe é apenas um modelo orientador para a sua elaboração, contrariamente ao ABDR, que tem um formato mais rígido.

Na proposta de anexo solicita-se, nomeadamente:

- Informação que identifique a entidade;
- Identificação do referencial contabilístico utilizada na preparação das DF;
- Principais políticas contabilísticas adoptadas;
- Informações exigidas por diplomas legais;
- As divulgações exigidas pelas NCRF.

Os formatos das DF são, de acordo com a proposta, publicados por portaria do ministro das Finanças.

As BADF referem como princípios essenciais a atender na preparação das DF:

- Continuidade;
- Acréscimo;
- Consistência de apresentação;
- Materialidade e agregação;
- Compensação;
- Informação comparativa.

Relativamente aos três primeiros (continuidade, acréscimo e consistência), se bem que enunciados de forma distinta, já se encontram incorporados explicitamente ⁽²⁶⁾ no POC. ⁽²⁷⁾

No que se refere à materialidade e agregação, encontra-se explícito no POC a materialidade, se bem que enunciado de forma distinta, e implícito, como se infere pelo formato das DF, a agregação.

A agregação é explicitada nos seguintes termos nas BADF: «As demonstrações financeiras resultam do processamento de grandes números de transacções ou outros acontecimentos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam linhas de *itens* na face do balanço, demonstração dos resultados, na demonstração de alterações do capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa ou no anexo. Se uma linha de *item* não for individualmente material, ela é agregada a outros *itens* seja na face dessas demonstrações seja nas notas do anexo. Um *item* que não seja suficientemente material para justificar a sua apresentação separada na face dessas demonstrações pode, porém, ser suficientemente material para que seja apresentado separadamente nas notas do anexo.»

Relativamente ao princípio da compensação não parece de forma expressa no POC, mas

pela análise do formato das DF, apresentadas no POC, verifica-se que implicitamente estava corporizado. Este princípio vem determinar, como regra geral, que «os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados» (proposta de anexo ao projecto de DL sobre o SNC).

Por último, a informação comparativa não aparece também de forma explícita no POC, mas também neste caso pela análise dos formatos das DF, aí constantes, verifica-se que esta era exigida. Na proposta de anexo ao projecto de DL este princípio é enunciado como «a menos que uma NCRF o permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para uma compreensão das demonstrações financeiras do período corrente.»

A proposta refere ainda, por força do princípio da comparabilidade, que, «quando a apresentação e classificação de *itens* nas demonstrações financeiras for emendada, as quantias comparativas devem ser reclassificadas, a mesmo que seja impraticável. Considera-se que a aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não o possa aplicar depois de ter feito todos os esforços razoáveis para o conseguir.»

Quando a entidade reclassificar quantias comparativas deve divulgar no anexo:

- A natureza da reclassificação;
- A quantia de cada *item* ou classe reclassificado;
- Os motivos da reclassificação.

Nos casos em que a entidade reclassificou *itens* nas DF mas foi impraticável fazê-lo para as quantias comparativas deve divulgar no anexo:

- A razão para a não reclassificação;
- A natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido classificadas.

Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF)

Os MDF, de acordo com o projecto de SNC, como referimos anteriormente, são publicados por portaria do ministro das Finanças. Os MDF previsto são:

- Balanço;
- Balanço reduzido;

- Demonstração dos resultados por natureza;
- Demonstração dos resultados por natureza reduzido;
- Demonstração dos resultados por funções;
- Demonstração das alterações no capital próprio;
- Demonstração dos fluxos de caixa – método directo;
- Demonstração dos fluxos de caixa – método indirecto;
- Anexo;
- Anexo reduzido.

Estes modelos são de aplicação obrigatória, podendo ser também utilizados pelas entidades que estão obrigadas, ou tenham optado, pelo referencial IASB/UE.

Os MDF reduzidos são para aplicação apenas pelas entidades com menores exigências de relato que tenham optado por aplicar a NCRF-PE, ou seja, estas entidades deverão divulgar as seguintes DF:

- Balanço reduzido;
- Demonstração dos resultados por natureza reduzido;
- Anexo reduzido.

A proposta de Portaria relativa aos MDF prevê que «a CNC divulgará no seu *site* notas explicativas ou de esclarecimento sobre os modelos agora aprovados.»⁽²⁸⁾

Código de Contas (CC)

Como referimos, será publicado em portaria do ministro das Finanças, o quadro síntese de contas, o CC e notas de enquadramento às contas.

O CC deverá ser adoptado pelas entidades que optem pela NCRF-PE. E pode ser utilizado pelas entidades que sejam obrigadas, ou tenham optado, pelo referencial IASB/UE.

No que se refere ao CC, a CNC procurou:

« – Tomar como referência o código de contas constante no POC e proceder às alterações para o tornar compatível com o novo normativo contabilístico nacional e facilitar a elaboração das demonstrações financeiras;

- Dotá-lo de adequada flexibilidade. Além disso, foram deixadas contas em aberto, evidenciadas por reticências, que poderão ser utilizadas pelas entidades desde que respeitado o conteúdo da conta principal, de acordo com as suas necessidades;
- As diferenças para o custo histórico (depreciações e amortizações) deverão ser registadas em contas

apropriadas que permitam o seu cotejo com as quantias por que os activos a que respeitam foram inicialmente reconhecidos. Idêntico procedimento deve ser observado no que respeita às imparidades.

Os ajustamentos em inventários serão directamente registados nas próprias contas (método directo);

– Para efeitos da elaboração do balanço, a repartição dos saldos das contas entre activo/passivo corrente e activo/passivo não corrente deverá ser feita tendo presentes os critérios definidos na NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras;

– De harmonia com o parágrafo 37 da NCRF 1, nenhum rendimento ou gasto é reconhecido como extraordinário;

– Os activos financeiros, nos termos da NCRF 27;

– Instrumentos financeiros, encontram-se repartidos pelas classes 1, 2 e 4, consoante a natureza que revistam.» (Proposta do projecto de Portaria relativa às notas de enquadramento).

As contas estão agregadas em oito classes, tal como consta actualmente no POC:

Meios financeiros líquidos: «Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos, quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os activos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração dos resultados.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento).

Contas a receber e a pagar: «Esta classe destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, accionistas, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se, ainda, nesta classe, os diferimentos (para permitir o registo dos gastos e dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento).

Inventários e activos biológicos: «Esta classe inclui os inventários (existências):

- detidos para venda no decurso da actividade empresarial;
- no processo de produção para essa venda;
- na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Integra, também, os activos biológicos (animais e plantas vivas), no âmbito da actividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal de actividade quer de produção ou de regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários.

As quantias escrituradas nas contas desta classe terão em atenção o que em matéria de mensuração se estabelece na NCRF 18 – Inventários, pelo que serão corrigidas de quaisquer ajustamentos (imparidades) a que haja lugar, e na NCRF 17 – Agricultura.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento).

Investimentos: «Esta classe inclui os bens detidos em continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade quer estejam em regime de locação financeira. Compreende os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os investimentos em curso e os activos não correntes detidos para venda.

No caso de ser utilizado o modelo de revalorização nos activos fixos tangíveis e activos intangíveis, poderão ser utilizadas subcontas que evidenciem o custo de aquisição/produção e as revalorizações (positivas ou negativas).

Se a revalorização originar uma diminuição do valor do activo essa diminuição deve ser reconhecida em conta apropriada de gastos (subcontas da conta 65) na parte em que seja superior ao excedente de revalorização que porventura exista. Se originar um aumento do valor do activo esse aumento é creditado directamente na conta apropriada do capital próprio (56 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis). Contudo, esse aumento será reconhecido em resultados (subcontas da conta 762) até ao ponto que compense um decréscimo de revalorização anteriormente registado em gastos.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento).

Capital próprio: Esta classe corresponde, de grosso modo, à actual classe 5 do POC. Sendo de referir que a conta capital (conta 51) passa a evidenciar, para efeitos de balanço, apenas o capital subscrito. Esta classe inclui, também, as diferenças de conversão de DF (conta 571), nos termos definidos pela NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.

Gastos: «Esta classe inclui os gastos e as perdas respeitantes ao período.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento);

Rendimentos: «Inclui os rendimentos e os ganhos respeitantes ao período.» (Proposta do projecto de Portaria relativa às notas de enquadramento);

Resultados e imputações ao capital próprio: «Esta classe destina-se a apurar o resultado líquido do período, podendo ser utilizada para auxiliar à

determinação do resultado líquido extensivo, tal como consta na demonstração das alterações no capital próprio.» (Proposta do projecto de portaria relativa às notas de enquadramento).

Pela análise da demonstração das alterações no capital próprio infere-se que o resultado líquido extensivo decorre da soma algébrica entre o resultado líquido do exercício e o total do capital próprio.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)

As NCRF, conforme referido, serão publicadas através de avisos da CNC no «Diário da República» e entram em vigor na data indicada na NCRF.

Como já foi anteriormente referido, as NCRF foram elaboradas a partir das NIC adoptadas pela UE, atendendo simultaneamente à 4.^a e 7.^a Directivas, procurando adequá-las às entidades a quem se destina o SNC. Consequentemente «(...) no processo de adaptação das normas internacionais de contabilidade que foram adaptadas houve a preocupação de, sem distorcer a homogeneidade, a qualidade e a coerência globais, eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à

realidade nacional e evitar níveis de exigência informativa porventura excessivos.» (Proposta de preâmbulo do projecto de DL sobre o SNC).

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:

- Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC);
- Empresas 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.

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

Apresenta-se, em quadro, as NIC/UE adaptadas ao SNC e as NCRF que originaram:

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

Na medida em que, como referimos, o SNC não integra todo o normativo NIC/UE, determina o articulado do projecto de anexo ao DL sobre o SNC 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:

- Às normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do regulamento (CE) n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/7;
- Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRC.»

Esta disposição vem incorporar o referenciado, e anteriormente exposto, na DC 18.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades (NCRF-PE)

De acordo com o projecto da CNC, esta norma apenas pode servir de orientação às entidades que, podendo, tenham por ela optado.

ainda deverão ser definidos) desde que, por razões legais ou estatutárias, não tenham as suas DF sujeitas a certificação legal de contas. (29)

Esta NCRF-PE será publicada por aviso da CNC em «Diário da República» e «condensa os principais aspectos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades.» (Projecto de anexo ao DL sobre o SNC), não acolhendo, por conseguinte, todas as NCRF mas apenas aquelas que abaixo se identificam:

Esta NCRF-PE está estrutura por capítulos em que cada capítulo corresponde a uma NCRF, mais simplificada, tendo em vista o tipo de entidades a que se aplica.

Na medida em que, como referimos, a NCRF-PE não integra todas as NCRF, determina o articulado do projecto de anexo ao DL sobre o SNC que «sempre que a NCRF-PE 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:

NIC 1	NCRF 1 – Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras
NIRF 1	NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das NCRF
NIC 8	NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
NIC 38	NCRF 6 – Activos intangíveis
NIC 16	NCRF 7 – Activos fixos tangíveis
NIC 17	NCRF 9 – Locações
NIC 23	NCRF 10 – Custos de empréstimos obtidos
NIC 41	NCRF 17 – Agricultura
NIC 2	NCRF 18 – Inventários
NIC 11	NCRF 19 – Contratos de construção
NIC 18	NCRF 20 – Rédito
NIC 37	NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
NIC 20	NCRF 22 – Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo
NIC 21	NCRF 23 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
NIC 12	NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento
	NCRF 26 – Matérias ambientais
NIC 7, 32 e 39	NCRF 27 – Instrumentos financeiros
NIC 19	NCRF 28 – Benefícios dos empregados

Apenas poderão optar por esta norma, das entidades que terão de aplicar o SNC, as entidades que tenham uma dimensão reduzida (e cujos limites

- Às NCRF e NI;
- Às normas internacionais de contabilidade, adoptadas ao abrigo do regulamento (CE)

n.º 1606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/7;

- Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRC.»

Esta disposição, consistentemente, vem também adequar o citado na DC 18 à NCRF-PE, pelas razões anteriormente apontadas.

Normas Interpretativas (NI)

As NI destinam-se a esclarecer e/ou orientar os profissionais sobre o conteúdo dos instrumentos que integram o SNC, sendo emitidas como Aviso da CNC e publicadas em «Diário da República». Serão de aplicação obrigatória para as entidades que estão no âmbito do SNC e a partir da data nelas indicadas.

Até ao momento, são de considerar como parte integrante do SNC as seguintes NI:

Fonte	Norma Interpretativa
SIC 12	NI 1: Consolidação – Entidades de finalidades especiais
NCRF 12	NI 2: Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso

Conclusão

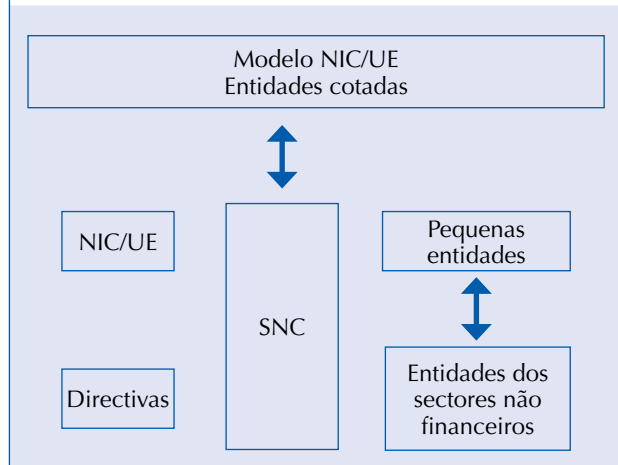
As recentes dinâmicas da UE em matéria contabilística e alguma incapacidade política dos Estados membros para se entenderem relativamente a um modelo contabilístico, conduziram à adopção das NIC emitidas pelo IASB. A solução nacional passou por permitir que as entidades que reunissem determinadas condições (DL 35/05) pudessem optar pelo referencial IASB/UE, coexistindo desde a publicação deste DL dois referenciais contabilísticos distintos.

Com a actual proposta do SNC, apesar de se manterem dois referenciais contabilísticos (IASB/UE e SNC) estes estão em conexão, como refere a proposta de preâmbulo do projecto de DL sobre o SNC: «Assegura-se a inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos seguintes três grandes grupos de entidades que operam em Portugal:

- Empresas com valores cotados que aplicam directamente as normas internacionais de contabilidade;
- Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF;

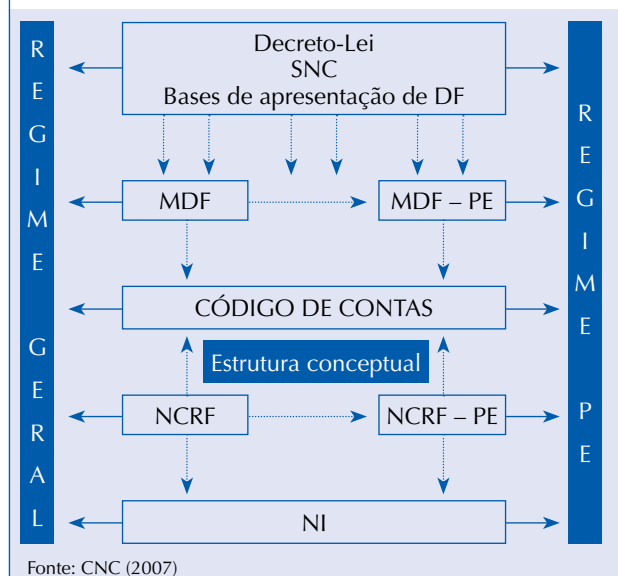
- Empresas de menor dimensão que aplicarão a NCRF-PE.»

Ou seja, representando graficamente:



E como a proposta de preâmbulo do projecto de DL sobre o SNC refere, «é criada, desde modo, uma estrutura em que, quanto às normas se assegura a coerência horizontal entre elas e quanto às entidades se viabiliza uma fácil comunicabilidade vertical sempre que as alterações na sua dimensão impliquem diferentes exigências de relato.»

Em síntese, a estrutura global do SNC corresponde, esquematicamente, a:



Fonte: CNC (2007)

Atendendo à estrutura, verifica-se que houve o cuidado de:

- Aproximar-se do modelo normativo do IASB, em consonância com a estratégia seguida na UE e assente em NCRF;
 - Ser compatível com directivas comunitárias;
 - Atender às menores exigências de relato financeiro de um significativo conjunto de entidades do tecido empresarial português, mediante uma inclusão de uma NCRF para pequenas entidades;
 - Permitir a intercomunicabilidade horizontal e vertical, ou seja, ser um corpo normativo coerente com as NIC acolhidas pela UE e, consequentemente, facilitar às entidades, em função de alterações na sua dimensão ou enquadramento legal, a passagem entre a NCRF-PE, as NCRF e as referidas NIC.
- Como nota final, é de referir que a actual proposta da CNC, possivelmente em vigor a partir de 1/1/08, que implica significativas alterações na contabilidade, não será a única alteração que se prende com o trabalho de Técnico Oficial de Contas. O Código do Imposto sobre o Rendimento das

Pessoas Colectivas (CIRC) sofrerá, provavelmente, também alterações como se infere pela leitura da Lei n.º 53-A/06, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007 (artigo 52.º - autorização legislativa dada ao Governo para alterar o CIRC e legislação complementar no sentido de adequá-lo às NIC). Acresce que, em consequência da referida autorização legislativa, o SEAF emitiu o Despacho n.º 1467/2006-XVII, em 11/12/06, que determina a constituição de um grupo de trabalho, cujo objectivo é apresentar uma proposta de compatibilização do CIRC com as NIC. ■

(Texto recebido pela CTOC em Outubro de 2007)

Bibliografia

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

- (¹) Como sabemos, e muito resumidamente, a legislação comunitária adoptada pelo Conselho – ou conjuntamente com o Parlamento, no âmbito do processo de co-decisão – pode revestir as seguintes formas: regulamentos, directivas, decisões ou simples recomendações e pareceres. A escolha do instrumento é deixada ao critério da instituição que o adopta. Os regulamentos são obrigatórios para todos os Estados membros (EM) a partir do momento da respectiva adopção a nível comunitário e directamente aplicáveis sem que sejam necessárias medidas nacionais de aplicação. As directivas fixam objectivos, mas cabe aos EM zelar pela sua aplicação nacional, comprometendo-os quanto aos objectivos a atingir, mas deixam-lhes a escolha da forma ou dos meios a empregar. As decisões dizem respeito a temas específicos, são obrigatórias em todos os seus elementos para os destinatários que designam, deste modo podem ser destinadas a um determinado EM ou a todos, a pessoas colectivas ou singulares. As recomendações e os pareceres são actos sem implicação jurídica obrigatória: indicam, simplesmente, a posição das instituições sobre um determinado assunto.
- (²) Em Abril de 2001 o *International Accounting Standards Committee* (IASB) - fundado em 29 de Junho de 1973, em resultado de um acordo entre associações profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda - passou-se a denominar IASB. As normas emitidas até esta data continuarão a denominar-se por NIC, tradução de *International Accounting Standards* - IAS, e as emitidas a partir daí denominam-se por Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), tradução de *International Financial Reporting Standards* - IFRS.
- (³) No JOCE L 51/23, de 26/2/03 foram publicadas rectificações a este regulamento. Estas rectificações consubstanciaram-se na substituição da expressão «Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF)» por «Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF)» e da expressão «forma verdadeira e fiel» por «imagem verdadeira e apropriada.»
- (⁴) Encontra-se disponível no *sítio* da Internet da CNC.
- (⁵) A CNC funciona administrativa e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças cabendo ao SEAF a sua «supervisão», por despacho de delegação de competências do ministro das Finanças.
- (⁶) Mas que, tendo em conta, por um lado, o adiantado do tempo, e por outro uma grande indefinição que sobre estas matérias se tem adensado no seio da União Europeia, e tendo ainda presente que em Portugal o ano que corre tem sido de grande turbulência nomeadamente na área da prestação de contas, estamos convictos que a sua entrada em vigor será adiada.
- (⁷) «4 - A presente directriz, aliás como qualquer outra directriz, aplica-se exclusivamente dentro do normativo contabilístico nacional para as entidades sujeitas ao POC.» (DC 18)
- (⁸) «12 - A expressão “geralmente aceites” significa que um organismo contabilístico normalizador, com autoridade e de larga representatividade, estabeleceu um princípio contabilístico numa dada área ou aceitou como apropriado determinado procedimento ou prática, atendendo à sua aplicação generalizada e ao seu enquadramento na estrutura conceptual e num dado ambiente normativo.» (DC 18).
- (⁹) E ainda: «14 - Embora não possam ser consideradas de aplicação generalizada, as respostas interpretativas dadas pela CNC são válidas para a entidade e para a situação concreta.» (DC 18)

- (10) As *Standing Interpretations Committee* - SIC (emitidas pelo então IASC) e *International Financial Reporting Interpretations Committee* - IFRIC (emitidas pelo IASB) são interpretações, respectivamente, às NIC/NIRF.
- (11) Conforme refere Cipriano (2006: 29): «Em boa verdade, o Diploma apenas acrescentou o “modelo IASB aprovado aceite pela UE”, visto que o outro “modelo”, integrando o POC e as DC, é a continuação do existente. Nem poderia ser de outra forma: o legislador não poderia criar “descontinuidades” ou “espaços vazios”, mantendo a plena validade do POC e DC, enquanto um novo referencial não estiver aprovado.»
- (12) O modelo por nós denominado de IASB/UE corresponde às NIC adoptadas pela UE nos termos do Regulamento n.º 1602/02.
- (13) «São valores mobiliários, além de outros que a lei como tal qualifique:
- As acções;
 - As obrigações;
 - Os títulos de participação;
 - As unidades de participação em instituições de investimento colectivo;
 - Os *warrants* autónomos;
 - Os direitos destacados dos valores mobiliários referidos nas alíneas a) a d), desde que o destaque abranja toda a emissão ou série ou esteja previsto no acto de emissão.
 - Outros documentos representativos de situações jurídicas homogéneas, desde que sejam susceptíveis de transmissão em mercado.» (artigo 1.º, Código de Valores Mobiliários)
- A Portaria n.º 505/02 veio a aprovar a seguinte lista de mercados regulamentados:
- Mercado de cotações oficiais gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade de Mercados Regulamentados, SA;
 - Segundo mercado gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de Mercados Regulamentados, SA;
 - Mercado de futuros e opções gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de Mercados Regulamentados, SA;
 - Novo Mercado gerido pela Euronext Lisboa – Sociedade Gestora de mercados Regulamentados, SA;
 - Mercado especial de dívida pública gerido pela MTS Portugal, Sociedade Gestora Especial de Dívida Pública, SGMR, SA.
- (14) O modelo POC, por nós assim designado, corresponde ao conjunto formado pelo POC, DC, Interpretações Técnicas e as respostas interpretativas dadas pela CNC, conforme está definido na DC 18.
- (15) «As contas anuais devem ser estabelecidas com clareza e em conformidade com a presente directiva.»
- (16) «As contas consolidadas devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, bem como dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.»
- (17) O processo de decisão comunitário, dada a natureza da sua estrutura, é pesado, pelo que «uma das grandes questões deste regulamento [1606/02] tem a ver com a adopção dos procedimentos de Comitologia, i.e., a adopção das IAS deixa de pertencer ao Parlamento e ao Conselho para passar a estar atribuída à Comissão. Trata-se de um mecanismo mais célere já que apenas para a rejeição de uma proposta da Comissão é exigida uma maioria qualificada, a qual, se não for obtida tem como consequência a aceitação da proposta daquele órgão. A Comissão passará a ser assessorada por um novo organismo de natureza técnica – o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) [este grupo, criado a partir da FEE, não tem controlo político por parte da União] – que irá efectuar a apreciação de natureza técnica das normas IAS no sentido de emitir opinião quanto à sua aceitabilidade no seio da União.» (Cravo; 2005: 14).
- (18) Deverá constar da nota n.º 1 do ABDR «indicação e justificação das disposições do POC que, em casos excepcionais, tenham sido derrocadas e dos respectivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da empresa.» E na nota n.º 2 dever-se-á referir os conteúdos das contas de balanço e da demonstração dos resultados que são comparáveis com o ano anterior, dada a alteração de normativo contabilístico, como é referenciado no POC: «Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.»
- (19) «O requisito legal previsto no regulamento NIC determina que as contas sejam elaboradas de acordo com as NIC adoptadas, isto é, as NIC aprovadas pela UE. Por conseguinte, é adequado que este ponto seja clarificado no quadro das políticas contabilísticas. Na sequência da alteração de designação das normas internacionais de contabilidade para normas internacionais de informação financeira e em coerência com as orientações contidas no «Prefácio às normas internacionais de contabilidade», essa declaração deve referir que as demonstrações financeiras foram elaboradas «...de acordo com todas as normas internacionais de informação financeiro adoptadas para efeitos de utilização na União Europeia.» No entanto, caso a aplicação das NIRF adoptadas tenha como consequência a elaboração de demonstrações financeiras que respeitam igualmente todas as NIRF, pelo facto de não ter sido rejeitada qualquer norma e de todas as normas emitidas pelo IASB terem sido adoptadas, passará a não ser necessária a menção «adoptadas para efeitos de utilização na União Europeia», mas apenas «...de acordo com todas as normas internacionais de informação financeira.»
- (20) Apesar de em 1995 a Comissão ter publicado o documento «Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» no qual assume que as directivas comunitárias não respondiam a «(...) todos os problemas que se deparam àqueles, [que] nos anos 90, elaboram e utilizam as contas e fixam normas nesta matéria (...).» Como forma de alterar esta situação a Comissão propunha-se a «(...) fazer intervir a União Europeia no processo de harmonização internacional, já em curso a nível do Comité Internacional das normas contabilísticas (IASB) [com o objectivo de] estabelecer um conjunto de normas susceptível de ser aceites nos mercados de capitais a nível mundial.» Mas sem “abrir mão” do seu normativo contabilístico, como se infere pelo exposto neste documento «as (...) conquistas no domínio da harmonização, (...) constituem uma parte fundamental da legislação sobre o mercado interno. Neste sentido, deverá agir com vista a garantir as normas internacionais existentes (IAS) estejam em conformidade com as Directivas Comunitárias e que as IAS a

definir no futuro continuem a ser compatíveis com a legislação comunitária. (...) 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.»

Em 2000, a Comissão publica o documento «Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas», no qual estabelecia as seguintes acções fundamentais:

a) uma proposta, até ao final de 2000, que contemplasse a exigência de todas as sociedades cotadas na UE elaborassem as suas contas consolidadas em conformidade com um conjunto único de normas contabilísticas, designadamente, as NIC (foi definido como horizonte temporal 2005);

b) uma proposta, até ao final de 2001, de modernização das directivas contabilísticas para que estas pudessem continuar a ser a base para as informações financeiras a prestar por todas as sociedades de responsabilidade limitada.

Vindo de facto a serem publicadas diversas directivas que alteram quer a 4.^a Directiva quer a 7.^a Directiva, mas tendo como objectivo a sua compatibilização com o normativo IASB, pelo que, pelo menos em modelo teórico, não há divergência entre as NIC e as directivas comunitárias.

(²¹) A estrutura conceptual do IASB foi aprovada pelo Conselho do IASC em Abril de 1989, para publicação em Julho de 1989 e adoptada pelo IASB em Abril de 2001.

(²²) «O Conselho do IASC reconhece que num número limitado de casos pode haver um conflito entre a Estrutura Conceptual e uma Norma Internacional de Contabilidade. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da norma internacional de contabilidade prevalecem em relação à estrutura conceptual. Como, porém, o Conselho do IASC será orientado pela estrutura conceptual no desenvolvimento de futuras normas e na revisão de normas existentes, o número de casos de conflito entre a estrutura conceptual e as normas internacionais de contabilidade diminuirá no decorrer do tempo.» (§3, Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras).

(²³) «Tendo em conta a importância de se encontrar uma solução para certas questões contabilísticas, a estrutura conceptual do IASB encontra-se em anexo ao presente documento. Além disso, os utilizadores das NIC devem consultar as NIC e as interpretações específicas a fim de assegurar que quaisquer apêndices e orientações de implementação sejam devidamente tidas em conta para efeitos de uma aplicação adequada das NIC.» (ponto 2.1.5. do documento da Comissão).

(²⁴) Estas notas também são exigidas no ABDR menos desenvolvido.

(²⁵) O DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, vem obrigar que:

«1 - As entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma:

a) A elaborar a demonstração dos resultados por funções referida no n.º 2.3 do capítulo 2 do Plano Oficial de Contabilidade e prevista no seu capítulo 7;

2 - As obrigações previstas nas alíneas a), (...) do número anterior não se aplicam às entidades nele referidas desde que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados.» (artigo 1.º).

O DL n.º 79/2003, de 23 de Abril, vem reafirmar a obrigatoriedade de apresentação da demonstração dos resultados por funções:

1 - As entidades às quais é aplicável, nos termos da legislação em vigor, o Plano Oficial de Contabilidade ficam obrigadas, nas condições previstas no presente diploma:

b) A elaborar a demonstração dos resultados por funções referida no n.º 2.3 do capítulo 2 do Plano Oficial de Contabilidade e prevista no seu capítulo 7;

2 - As obrigações previstas nas alíneas (...) b) (...) do número anterior não se aplicam às entidades nele referidas desde que não ultrapassem, no período de um exercício, dois dos limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no segundo exercício seguinte, inclusive, àquele em que os limites sejam ultrapassados.» (artigo 1.º).

(²⁶) No capítulo relativo aos princípios contabilísticos.

(²⁷) O que não é de estranhar, dado que o POC/89 refere que a CNC «dedicou especial atenção às normas internacionais de contabilidade» (ponto 1.5).

(²⁸) Estas notas explicativas são interpretação directa da CNC e, consequentemente, de uso obrigatório.

(²⁹) «1 - O contrato de sociedade pode determinar que a sociedade tenha um conselho fiscal, que se rege pelo disposto a esse respeito para as sociedades anónimas.

2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

a) Total do balanço: 1 500 000 euros;

b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

3 - A designação do revisor oficial de contas só deixa de ser necessária se a sociedade passar a ter conselho fiscal ou se dois dos três requisitos fixados no número anterior não se verificarem durante dois anos consecutivos.

4 - Compete aos sócios deliberar a designação do revisor oficial de contas, sendo aplicável, na falta de designação, o disposto nos artigos 416.º a 418.º.

5 - São aplicáveis ao revisor oficial de contas as incompatibilidades estabelecidas para os membros do conselho fiscal.

6 - Ao exame pelo revisor e ao relatório deste aplica-se o disposto a esse respeito quanto a sociedades anónimas, conforme tenham ou não conselho fiscal.

7 - Os montantes e o número referidos nas três alíneas do n.º 2 podem ser modificados por portaria dos ministros das Finanças e da Justiça.» (artigo 262.º do CSC)