

Noel Monteiro e por José Luís Lopes Marques tendo sido publicado mensalmente e de forma ininterrupta desde aquele ano e até ao final de 2003 .

- A «EUROCONTAS», mensário de fiscalidade, contabilidade e gestão começou a ser publicada, mensalmente, em Lisboa em 1994 sendo propriedade da Protocontas – Serviço de Apoio Técnico-Profissional, CRL. Deixou de ser publicada no final de 2000.
- A «CONTABILIDADE & EMPRESAS», que é um suplemento do jornal «Vida Económica», do Porto, iniciou a sua publicação em 1994.

1.4. A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

1.4.1. Antecedentes históricos

1.4.1.1. *Estudos desenvolvidos por académicos*

Apesar de o início do ensino da contabilidade em Portugal remontar a 19 de Maio de 1759, como referimos anteriormente, o certo é que só há vinte e cinco anos começaram a existir cursos superiores que têm como objectivo principal o estudo daquele ramo do conhecimento. Não admira pois que, a nível académico, poucos estudos tenham sido desenvolvidos nesta área ao longo das últimas décadas.

De facto, e tanto quanto sabemos, até ao final do século XX apenas foram apresentadas as seguintes quinze teses de doutoramento que, de alguma forma, se debruçaram sobre temas contabilísticos⁽²²⁾:

⁽²²⁾ Adaptado e atualizado de “Contabilidade e Professores”, n.ºs 1 e 6, boletim informativo da ADCES. Refira-se que a partir de 2001 aumentou significativamente o número de doutoramentos obtidos, quer em Portugal quer no estrangeiro, e cujas teses incidiram sobre temas contabilísticos.

Ano	Autor	Tema	Universidade
1932	Polybio Artur dos Santos Garcia	A Unificação dos Balanços	Técnica de Lisboa
1935	Fernando Vieira Gonçalves da Silva	A Regulamentação Legal da Escrituração Mercantil	Técnica de Lisboa
1943	J. Pires Cardoso	Fiscalização das Sociedades Anónimas	Técnica de Lisboa
1955	Caetano Léglise da Cruz Vidal	Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional	Técnica de Lisboa
1962	José António Sarmento	Alguns Aspectos do Problema da Gestão e Análise Económica dos Stocks	Porto
1964	Camilo Cimourdain de Oliveira	A Reintegração Acelerada como Incentivo Fiscal ao Investimento	Porto
1983	Rogério Fernandes Ferreira	Normalização Contabilística	Técnica de Lisboa
1991	Armandino Cordeiro dos Santos Rocha	Contributo da Contabilidade Multidimensional para Análise e Informação Empresarial	Minho
1993	Ilídio Rodrigues Antunes	Evolução e Tendências da Auditoria Informática nas Unidades Económicas	Técnica de Lisboa
1996	João Baptista da Costa Carvalho	Proposta de um Modelo de Informação Contabilística para as Universidades Públicas e sua Aplicação em Portugal	Zaragoza (Espanha)
1998	Lúcia Maria Portela de Lima Rodrigues	Aplicação da Teoria dos Conjuntos Vagos à Medida e à Gestão do Risco Cambial e Económico	Minho
1998	Victor Domingos Seabra Franco	Oportunidade de Depósito e Publicidade das Contas Anuais em Portugal (1989-1995)	Autónoma de Madrid (Espanha)
1998	António Campos Pires Caiado	Contributo para a Concepção de um Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais e seu Tratamento Contabilístico (POC)	Aberta de Lisboa
1999	José Joaquim Marques de Almeida	A Informação Financeira Prospectiva e sua Análise: O Auditor Ante um Horizonte de Incerteza	Complutense de Madrid (Espanha)
2000	Ana Isabel Abranches Pereira de Carvalho Morais	Análise Contabilística de Certos Contratos que Incorporam Cláusulas de Opção	ISCTE

Fazemos de seguida breves referências às três teses que trataram o tema da normalização contabilística.

Segundo Polybio Garcia, a unificação dos balanços tinha como objectivo dar uma apresentação uniforme às contas publicadas para que elas tivessem maior clareza, se tornassem mais facilmente compreensíveis e interpretáveis, se prestassem melhor para a comparação entre as diferentes empresas e entre os diferentes exercícios da mesma empresa e permitissem a colheita de dados estatísticos úteis sob os pontos de vista técnico e económico, possível apenas com elementos semelhantes. Para o autor, este problema pressupunha a unidade descritiva, não só do Balanço, como também dos desenvolvimentos de uma ou mais das suas rubricas, nomeadamente a de Lucros e Perdas.

Naquela época, e para Polybio Garcia, o Balanço era uma consequência do Plano de Contabilidade, embora entendesse que este não podia ser imposto uniformemente e por pressão externa a todos os organismos económicos.

Por outro lado, e segundo o mesmo professor, as qualidades que deviam possuir as contas publicadas eram fundamentalmente as seguintes: exactidão, sinceridade, clareza, detalhe e visão de conjunto.

De notar que o trabalho em apreço dedicava-se, sobretudo, ao estudo da unificação dos balanços das sociedades de seguros e das sociedades bancárias.

Por seu lado, Caetano Léglise da Cruz Vidal, depois de se debruçar sobre os fundamentos, os princípios e as realizações conseguidas em alguns países (Grã-Bretanha, Estados Unidos, ex-União Soviética, Alemanha e França), apresentava algumas reflexões para um planeamento contabilístico português a nível das sociedades anónimas e nos ramos bancário e segurador.

O referido trabalho terminava com sessenta e seis conclusões, uma das quais considerava que «um planeamento contabilístico racionalmente estruturado constitui meio valioso para dar corpo às possibilidades que sugere a utilização do instrumento contabilístico na investigação económica de hoje». Aquele professor entendia, contudo, que, antes de se iniciar tal construção, havia que fazer as seguintes restrições:

- o planeamento contabilístico tinha de considerar-se apenas como um meio que é, e nunca como um fim em si;
- insuficientemente estudado, indevidamente elaborado, ou inconvenientemente aplicado, tal planeamento podia transformar-se em peso morto, gerador de esforços inúteis e, portanto, de desperdícios nefastos.

Numa outra conclusão, o autor entendia que o planeamento contabilístico devia compreender:

- a fixação de uma terminologia uniforme;
- o estabelecimento de uma classificação devidamente articulada das contas a utilizar;
- a escolha eventual de uma codificação numérica dessas mesmas contas;
- a preparação de sistemas uniformes para o cálculo dos custos;
- a indicação de preceitos gerais relativos aos restantes cálculos que fazem parte integrante da contabilidade, considerada *lato sensu*;
- a enunciação de princípios concernentes a avaliações e amortizações;
- a elaboração de determinados modelos para a apresentação uniforme dos dados.

Finalmente, Rogério Fernandes Ferreira apresentou um longo trabalho que incluía nove capítulos e nove apêndices. O capítulo mais extenso, o sexto, de-

bruça-se exclusivamente sobre o estudo crítico das contas e respectivas notas explicativas do primeiro Plano Oficial de Contabilidade português que havia sido aprovado em 1977.

Numa das cinquenta e três reflexões e conclusões, aquele professor considera que «a normalização contabilística favorece objectivos intrínsecos das empresas, ao mesmo tempo que acautela a realização de outras finalidades e interesses a relevar, nomeadamente os dos financiadores, trabalhadores, clientes e também Estado (Administração Fiscal, Plano, coordenação de preços, estatística, etc.)». E, mais à frente, reconhece ser «importante que nos trabalhos de normalização se dê relevo aos princípios contabilísticos, pois assim se favorecerá a percepção do significado dos movimentos de valores e da extensão das contas».

1.4.1.2. *Trabalhos desenvolvidos por diversos organismos*

A reforma fiscal operada em Portugal no início da década de sessenta do século XX conduziu a que somente a partir de 1963 se instaurasse, com a aprovação do Código da Contribuição Industrial, a tributação dos lucros reais das empresas. Tal facto levou, obviamente, a que o referido Código estabelecesse determinadas regras contabilísticas e de escrituração, tendo inclusivamente imposto que a conta de resultados fosse «elaborada em obediência a são princípios de contabilidade».

Situação idêntica aconteceu mais tarde com a publicação do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969 (o qual, embora tratasse da problemática da fiscalização das sociedades anónimas, estabelecia também algumas regras sobre a elaboração do Balanço e da Conta de resultados ou de Ganhos e Perdas) e do Decreto-Lei n.º 147/72, de 5 de Maio (que passou a obrigar as empresas a divulgarem, além dos dois documentos anteriormente referidos, o Inventário das participações financeiras e outras em valores mobiliários, em modelo normalizado).

A impossibilidade de, à época, poderem existir, por motivos políticos, associações profissionais, impediu que pudesse ter sido dado um contributo decisivo para o desenvolvimento do estudo das matérias contabilísticas e afins, por parte dos profissionais que a elas se dedicavam.

Não obstante, e até à criação, em 1975, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), foram desenvolvidos quatro projectos de normalização contabilística: dois elaborados pelo Sindicato (corporativo) que agregava alguns profissionais da área da contabilidade; um elaborado por uma Sociedade de índole cultural e científica, também da área contabilística, e um outro elaborado por um organismo oficial pertencente ao Ministério das Finanças.

Passamos de seguida a fazer uma breve referência a cada um dos quatro mencionados projectos.

Assim, o estudo mais antigo data de 1964⁽²³⁾, quando a Comissão de Contabilidade e Estatística, do Centro de Estudos de Organização de Escritórios do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do Distrito de Lisboa, elaborou um trabalho denominado *Plano Geral de Contabilidade: Projecto-Contribuição para o Plano Contabilístico Português (PGC)*.

De acordo com os seus autores, «as contas, no plano, devem seguir a ordem crescente de liquidez ou de exigibilidade» ou seja, no activo começava-se dos valores imobilizados até se atingir os valores disponíveis e no passivo iniciava-se com os capitais próprios e terminava-se com os valores exigíveis a curto prazo. Tal ordem corresponderia, aliás, à própria apresentação do balanço, que era a seguinte: activo: iniciava-se com o Imobilizado incorpóreo (considerado activo potencial) e terminava-se com Movimento de fundos; situação líquida: começava-se com Capital e concluía-se com Resultados diferidos; passivo real: iniciava-se com Provisões e terminava-se com Carteira comercial.

A estrutura do PGC assentava em dez classes de contas, como segue:

- 0 — Capitais próprios
- 1 — Imobilizações
- 2 — Existências
- 3 — Mobilizado
- 4 — Financeiro
- 5 — Encargos normais de exploração
- 6 — Receitas normais de exploração
- 7 — Condicionado
- 8 — Encargos especiais de exploração
- 9 — Contas de laboração

Enquanto que as contas das classes 5 e 6 se destinavam à obtenção dos resultados globais, as contas das classes 8 e 9 tinham como objectivo a obtenção dos resultados analíticos.

É de notar que no final do agrupamento analítico de cada uma das dez classes de contas, era apresentado um conjunto de definições, princípios, regras, observações e notas.

⁽²³⁾ Os autores deste estudo, que foi publicado em livro em 1965, foram: Joaquim Mendonça Santos, Alexandre Ascensão Cardoso e José António Paiva. De notar que este trabalho baseou-se num outro, publicado em 1964, que se intitulava «*O Balanço, as Contas de Resultados e a Reforma Tributária*», do qual também foram autores Victor Barata, Álvaro Oliveira e Carmo, Francisco Oliveira e José Vilarinho.

O PGC concluía com um sistema de articulação das contas da contabilidade dos preços de custo e com os modelos de uma conta de resultados geral unificada e de um balanço geral unificado.

Mais tarde, em 1970, foi apresentado o *Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa (PCNE)* elaborado pelo grupo de trabalho «Técnica Contábil-Economia de Empresa»⁽²⁴⁾ por incumbência da Comissão Directiva da Secção Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do Distrito de Lisboa.

Segundo os seus autores, o PCNE destinava-se a ser apresentado como sugestão válida à Administração Pública e a todas as Empresas e Técnicos do país, a fim de resolver os problemas emergentes da normalização de um Plano de Contabilidade e do Balanço, a nível nacional.

O PCNE incluía:

- modelos das demonstrações financeiras (elementos de gestão e controle-informação, na terminologia dos seus autores);
- classes e códigos de contas;
- esclarecimentos a cada uma das classes de contas;
- lista dos pontos-chave para o estudo da estratégia duma empresa;
- atributos propostos para caracterizar a actividade da empresa.

As demonstrações financeiras abrangiam:

- a) Quatro modelos de balanço: de situação, sintético, económico e financeiro. De notar que a apresentação do balanço de situação era a seguinte: activo: iniciava-se com as Imobilizações incorpóreas e concluía com Caixa; situação líquida: começava-se com Capital e terminava com Resultados pluriennais; passivo: começava-se com Provisões diversas e terminava com Empréstimos de terceiros a longo prazo.
- b) Desenvolvimento da conta «Resultados do exercício» que possibilitava a obtenção do:
 - lucro bruto da exploração
 - lucro global
 - lucro líquido antes de amortizações, reintegrações e provisões
 - lucro líquido da exploração
 - lucro ilíquido do exercício

⁽²⁴⁾ Foram os seguintes os membros deste grupo de trabalho: Jorge Medeiros Pinto, Humberto Piedade Sousa e Columbano Almeida Vitorino.

- lucro líquido antes de contribuições e impostos
 - lucro líquido do exercício
- c) Desenvolvimento da conta «Perdas e Lucros».
- d) Origem e aplicação de fundos.

Por outro lado, o PCNE compreendia as seguintes dez classes de contas:

- 0 — Orçamento
- 1 — Situação líquida e Provisões afectas
- 2 — Imobilizado
- 3 — Existências
- 4 — Terceiros
- 5 — Disponível
- 6 — Encargos e custos globais
- 7 — Receitas e proveitos globais
- 8 — Contas extra-patrimoniais
- 9 — Custos da produção

De notar que a introdução da classe 0 – Orçamento, foi considerada, em Portugal, uma inovação para a época uma vez que a mesma visava proporcionar meios para a gestão previsional e controlada das empresas.

O terceiro estudo publicado em Portugal sobre normalização contabilística foi o *Anteprojecto de Plano Geral de Contabilidade (APGC)* elaborado com base no Plano Geral de Contabilidade francês e editado em 1973 pelo Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, organismo pertencente ao Ministério das Finanças⁽²⁵⁾.

A qualificação de «Anteprojecto» dada ao trabalho em causa teve dois objectivos: por um lado, o de permitir uma ampla crítica e o afluxo de sugestões construtivas e, por outro, o de reservar, para mais tarde, o estabelecimento da sua obrigatoriedade pelas empresas a quem a Administração Fiscal entendesse conveniente ser imposto. Tal não veio, contudo, a acontecer por via das alterações políticas verificadas no país em Abril de 1974.

O APGC incluía:

- quadro de contas;
- lista de contas;

⁽²⁵⁾ Foram os seguintes os autores do APGC: Rogério Fernandes Ferreira, Henrique Quintino Ferreira e Mário Martinho Pereira.

- demonstrações financeiras (modelos dos documentos contabilísticos de fim do exercício, na terminologia dos autores);
- notas explicativas sobre a sua estrutura e utilização.

O APGC compreendia as seguintes dez classes de contas:

- 1 — Capital próprio
- 2 — Imobilizações
- 3 — Remanescentes
- 4 — Terceiros
- 5 — Disponibilidades
- 6 — Custos por natureza
- 7 — Proveitos por natureza
- 8 — Resultados
- 9 — Contas analíticas de exploração
- 0 — Contas de ordem

Por seu lado, as demonstrações financeiras incluíam:

- Conta de exploração geral (mapa sintético)
- Conta de exploração geral (mapa analítico)
- Conta de ganhos e perdas
- Balanço sintético
- Balanço analítico

De notar que a apresentação do balanço analítico obedecia à seguinte ordenação: o activo iniciava-se com Caixa e terminava com Obrigações e outros títulos e o passivo começava com Clientes (saldos credores) e concluía com Provisões para encargos previstos. A situação líquida iniciava-se com Capital e terminava com Ganhos e Perdas (positivo ou negativo).

Finalmente, em 1974, a Sociedade Portuguesa de Contabilidade apresentou o seu projecto de *Plano Português de Contabilidade (PPC)*. De referir que, já em 1953, esta Sociedade tinha nomeado uma comissão para a elaboração de um plano de contas nacional.

O PPC compunha-se de dez classes de contas, como segue:

- 1 — Activo financeiro
- 2 — Existências
- 3 — Imobilizações
- 4 — Passivo
- 5 — Regularizações
- 6 — Situação líquida

- 7 — Custos por natureza
- 8 — Análise de custos
- 9 — Proveitos
- 0 — Contas extrapatrimoniais e de ligação

Em termos de apresentação do Balanço, é de sublinhar que o PPC propunha que o activo fosse apresentado por ordem decrescente de liquidez (começava com Caixa e terminava com Custos diferidos) e o passivo por ordem decrescente de exigibilidade (iniciando-se com Encargos fiscais e sociais a pagar e concluindo-se com Proveitos diferidos). Por seu lado, a situação líquida começava com o Capital e concluía com o Resultado do exercício.

1.4.1.3. *A Comissão de Normalização Contabilística*

Em Novembro de 1974 (poucos meses após a revolução de 25 de Abril), o então Secretário de Estado do Orçamento, António da Costa Leal, constituiu uma «Comissão para o estudo da normalização contabilística das empresas» (Comissão) a qual foi confirmada e passou a ter existência oficial pelo seu Despacho de 27 de Fevereiro de 1975, publicado no *Diário do Governo*, n.º 65, II Série, de 18 de Março de 1975⁽²⁶⁾.

Por nos parecer de interesse, passamos a transcrever o ponto 1 do referido Despacho:

«De há muito se faz sentir a necessidade de um plano de contas normalizado que permita analisar e comparar, de um modo consistente, as situações patrimoniais e as demonstrações de resultados anuais das empresas. Para além de uma uniformidade de conceitos e de designações das diferentes contas que integram os documentos básicos contabilísticos, impõe-se também a adopção de são critérios de contabilidade que dêem aos elementos apresentados pelas empresas o grau de confiança e a transparência de conceitos indispensáveis para uma generalizada e confiante apreciação, não só dos seus sócios e trabalhadores mas também do público em geral, interessado pelo desenrolar da vida económica e financeira do país.

Paralelamente, sob o ponto de vista tributário, a adopção de uma normalização contabilística também oferece inúmeras vantagens tornando mais eficiente e, nalguns casos, menos controversa a missão do fisco.

Por esse motivo se justifica que no Programa de Política Económica e Social,

⁽²⁶⁾ Foram dezasseis os membros efectivos iniciais desta Comissão os quais representavam instituições profissionais, académicas, sindicais, patronais, estatais, etc..

há pouco divulgado pelo Governo Provisório, se refira especificamente, entre o conjunto de medidas a adoptar para um mais eficiente combate à evasão fiscal, a «adopção de planos de contas normalizados para as empresas» (alínea *i*) do ponto 2 do capítulo VI – Política Fiscal).»

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC) foi institucionalizada em 7 de Fevereiro de 1977, aquando da publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, o qual estipulava, no seu artigo 4.º, que a CNC devia ser objecto de regulamentação. Tal veio a acontecer com a publicação da Portaria n.º 819/80, de 13 de Outubro, segundo a qual foram definidas as suas atribuições, órgãos e formas de funcionamento.

De entre as atribuições específicas que foram então cometidas à CNC destacam-se a de «promover os estudos que se mostrem necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos que devam considerar-se de aceitação geral» e a de «participar nas discussões internacionais em que sejam tratados assuntos relacionados com a normalização contabilística, com o objectivo de emitir parecer técnico».

Passados alguns anos verificou-se a necessidade de efectuar algumas alterações na estrutura e no funcionamento da CNC, de forma a se poder obter uma maior operacionalidade dos seus trabalhos. Por tal facto, foi publicada a Portaria n.º 262/87, de 3 de Abril (alterada posteriormente pelas Portarias n.º 513/90, de 6 de Julho e n.º 28/98, de 14 de Janeiro), as quais, embora mantendo as atribuições iniciais, introduziram algumas alterações a nível dos órgãos.

Finalmente, foi publicado o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, que, além de proceder ao aperfeiçoamento da legislação existente, consagra a existência de três níveis de normalização contabilística: o Plano Oficial de Contabilidade, as Directrizes Contabilísticas (que revestirão efeito obrigatório) e as Interpretações Técnicas.

Este diploma legal refere que “a CNC tem por objectivo principal emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira” e que todas as directrizes contabilísticas publicadas até à data em que o mesmo foi publicado (ou seja da n.º 1 à n.º 23) são de imediato consideradas de aplicação obrigatória.

São três os órgãos da CNC:

- o Presidente, que é designado pelo Ministro das Finanças;
- o Conselho Geral⁽²⁷⁾, que é constituído por quarenta e quatro membros,

(27) Ver no Anexo 1 a relação das entidades que estão representadas no Conselho Geral da CNC.

distribuídos da seguinte forma: o presidente; sete representantes dos interesses gerais do Estado; treze representantes das associações profissionais de técnicos; dez representantes das instituições de ensino e científicas; quatro representantes do sector público empresarial, excepto Banca e Seguros, seis representantes do sector privado da economia e três representantes de organismos de supervisão;

- a Comissão Executiva, que é constituída por catorze membros do Conselho Geral.

O Conselho Geral é o órgão deliberativo a quem compete, entre outras funções, apresentar propostas de alteração ao POC e emitir directrizes contabilísticas, de efeito obrigatório, sujeitando-as a homologação do Ministro das Finanças.

De entre as competências atribuídas à Comissão Executiva salientam-se a «de promover a realização dos trabalhos resultantes das atribuições da CNC e do cumprimento do seu plano de actividades».

Até à data, os principais trabalhos efectuados pela Comissão Executiva consistiram na elaboração dos estudos conducentes às duas versões do Plano Oficial de Contabilidade (POC), das 12 Normas Interpretativas, das 29 Directrizes Contabilísticas que complementam o POC e de duas Interpretações Técnicas. Isto, além do documento intitulado “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística”, aprovado pelo Conselho Geral em 15 de Janeiro de 2003.

Até hoje, apenas existiram dois presidentes do Conselho Geral: Rogério Fernandes Ferreira (que foi designado em Março de 1981, tomou posse em Maio de 1983 e que se retirou em Janeiro de 1985) e António Coelho Garcia (que foi designado dez anos mais tarde, em Abril de 1995) e três presidentes eleitos da Comissão Executiva (António Coelho Garcia, de Julho de 1983 a Abril de 1995, Octávio Gastambide Fernandes, de Abril de 1995 a Maio de 1999 e António Baia Engana, depois desta data).

Ao longo da sua existência, a CNC tem desempenhado um importante papel no desenvolvimento da Contabilidade em Portugal. Tal ficou sobretudo a dever-se, na nossa opinião, ao facto de dela fazerem parte diversos Técnicos que representam organismos profissionais que, por sua vez, são ou foram membros da IFAC – International Federation of Accountants, do IASB – International Accounting Standards Board e da FEE – Fédération des Experts Comptables Européens (antiga UEC – Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers).

A CNC tem, pois, procurado acompanhar os últimos desenvolvimentos

contabilísticos internacionais, adaptando-os, na medida do possível, ao estágio de desenvolvimento da economia portuguesa. É o que tem acontecido com a adopção dos trabalhos publicados pelo IASB (normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro e estrutura conceptual para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras) e pela União Europeia (directivas sobre o direito das sociedades relacionadas com matérias contabilísticas: contas individuais e consolidadas, justo valor, etc.).

É também de referir que o processo de elaboração e aprovação das Directrizes Contabilísticas, apesar de moroso, tem-se mostrado adequado. Assim, identificado um tema a tratar, por proposta de um membro da CNC ou a pedido de entidades públicas ou privadas, o seu desenvolvimento é feito pela própria Comissão Executiva ou por um grupo de trabalho nomeado *ad hoc* e coordenado por um membro desta Comissão.

Depois de elaborado um primeiro projecto do documento é o mesmo discutido no seio da Comissão Executiva (a qual reúne, pelo menos, uma vez por semana) que o aprova ou lhe introduz alterações, até que, finalmente, o aprova. Nesta fase, o documento toma a designação de Projecto de Directriz Contabilística (PDC), o qual é então enviado a todos os membros do Conselho Geral, para apreciação.

Na primeira oportunidade, o Conselho Geral (que reúne, pelo menos, uma vez por trimestre) discute amplamente o PDC, aprovando-o ou devolvendo-o à Comissão Executiva para que lhe sejam introduzidas alterações. O processo vai-se desenrolando desta forma até se atingir a versão final que terá de ser aprovada, por maioria, no Conselho Geral. Refira-se, a propósito, que muitas vezes tem sido possível atingir um consenso na aprovação das directrizes contabilísticas.

Finalmente, chamamos a atenção para o facto de a CNC não ser o único organismo normalizador da Contabilidade no nosso país. De facto, de entre outros, existem também a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, o Banco de Portugal, o Instituto de Seguros de Portugal e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

Sendo a Contabilidade uma área do conhecimento que afecta todos os sectores económicos, parece-nos que haveria todas as vantagens (a nível de recursos humanos, materiais, logísticos, etc.) se existisse uma única entidade responsável por toda a normalização contabilística em Portugal a depender do ministro que tutela a economia, se bem que o ideal seria que tal entidade fosse de natureza privada.

1.4.2. Breve apresentação do Plano Oficial de Contabilidade

Com o objectivo de divulgar a primeira fase dos trabalhos da Comissão nomeada em Novembro de 1974, a Secretaria de Estado do Orçamento publicou, em Agosto de 1975, uma pequena brochura intitulada «*Normalização Contabilística – I Fase*».

Este documento, que pode ser considerado a génese do primeiro *Plano Oficial de Contabilidade* e que esteve à discussão pública até ao final de Novembro de 1975, incluía, além de uma nota introdutória, os seguintes capítulos:

- Relatório da Comissão
- Balanço analítico uniforme
- Balanço sintético
- Notas gerais sobre o Balanço
- Notas específicas sobre o Balanço
- Demonstração dos resultados do exercício uniforme (por natureza)
- Notas gerais sobre a Demonstração de resultados
- Notas específicas sobre a Demonstração de resultados
- Anexo ao Balanço e à Demonstração de resultados
- Código de contas e Lista de contas de utilização no Razão geral
- Lista de contas dos componentes do rédito
- Mapa de origem e aplicação de fundos

É de referir que, para a elaboração deste primeiro trabalho, a Comissão analisou então não só diversas normalizações existentes noutros países (de economia de mercado e de economia de planificação central) como também trabalhos realizados pela «Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers», pelo «International Co-ordination Committee for the Accounting Profession» e pelo «Groupe d'Études des Experts Comptables de la CEE». Isto para além, obviamente, dos trabalhos efectuados em Portugal e que referimos anteriormente.

Em 7 de Fevereiro de 1977 foi finalmente publicado o primeiro *Plano Oficial de Contabilidade*, que passaremos a designar por POC/77, sendo de referir que o Decreto-Lei que o aprovou (47/77, de 7 de Fevereiro), além de reconhecer que não se tratava de «uma obra perfeita», institucionalizou, como já referimos, a Comissão que passou a designar-se Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

O POC/77, que tratava apenas das contas individuais das empresas, apresentava a seguinte estrutura:

- I — Introdução
- II — Considerações técnicas

- III — Balanço analítico
- IV — Balanço sintético
- V — Demonstração de resultados por natureza
- VI — Anexo ao balanço e à demonstração de resultados
- VII — Demonstração de resultados por funções
- VIII — Mapa de origem e aplicação de fundos
- IX — Quadro de contas
- X — Código de contas
- XI — Notas explicativas sobre o conteúdo e movimentação de algumas contas
- XII — Valorimetria

Na nossa opinião, o capítulo mais importante do POC/77 era precisamente o último que se encontrava dividido em duas partes: princípios contabilísticos adoptados e critérios e métodos específicos (de custeio e de valorimetria).

Foram seis os princípios contabilísticos então adoptados: o da continuidade da empresa; o da consistência dos exercícios; o da efectivação das operações; o do custo histórico; o da recuperação do custo das existências e o do conservantismo.

Como se pode verificar, faziam parte do POC/77 quatro dos seis princípios contabilísticos constantes da então IAS 1 «Divulgação de Políticas Contabilísticas», do IASB, que tinha sido aprovada cerca de dois anos antes.

Por seu lado, os critérios e métodos de custeio e de valorimetria relacionavam-se com disponibilidades, créditos e débitos, existências e imobilizações financeiras, corpóreas e incorpóreas.

O quadro de contas do POC/77 era o seguinte:

- 1 — Meios monetários
- 2 — Terceiros e antecipações
- 3 — Existências
- 4 — Imobilizações
- 5 — Capital, reservas e resultados transitados
- 6 — Custos por natureza
- 7 — Proveitos por natureza
- 8 — Resultados
- 9 — Contabilidade de custos
- 0 — Livre

De notar que, a nível do Balanço, o activo era apresentado por ordem decrescente de liquidez, o Passivo por ordem decrescente de exigibilidade e a Situação Líquida por ordem de constituição dos capitais próprios.

O POC/77 esteve em vigor até 31 de Dezembro de 1989 uma vez que, em 1 de Janeiro de 1990, entrou em vigor o novo POC, que passaremos a designar por POC/89, ou apenas por POC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.

De referir, contudo, que durante os treze anos em que o POC/77 esteve em vigor foram sendo publicados diversos diplomas legais, que o foram alterando⁽²⁸⁾, assim como foram aprovadas pela CNC doze Normas Interpretativas⁽²⁹⁾.

Com a adesão de Portugal à CEE, hoje União Europeia, em 1 de Janeiro de 1986, houve necessidade de dar cumprimento às 4.ª e 7.ª Directivas sobre o direito das sociedades. Por tal facto, o POC foi reformulado pela CNC, o que se concretizou, através do já referido Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (para acolher a 4.ª Directiva da CEE: capítulos 1 a 12 do POC) e pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho (para acolher a 7.ª Directiva da CEE: capítulos 13 e 14 do POC). A primeira reformulação está em vigor desde o início de 1990 e a segunda desde o início de 1991⁽³⁰⁾.

De referir que o POC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- 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, já se encontrem sujeitas à sua adopção ou venham a estar.

Por outro lado, o POC não é aplicável aos bancos, às empresas de seguros e a outras entidades do sector financeiro, para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos.

⁽²⁸⁾ Ver no Anexo 2 a relação dos diplomas legais relacionados com o POC/77.

⁽²⁹⁾ Ver no Anexo 3 a relação das 12 Normas Interpretativas.

⁽³⁰⁾ Ver no Anexo 4 a relação dos diplomas legais relacionados com o POC/89.

O POC compõe-se dos seguintes catorze capítulos:

- 1 — Introdução
- 2 — Considerações técnicas
- 3 — Características da informação financeira
- 4 — Princípios contabilísticos
- 5 — Critérios de valorimetria
- 6 — Balanços
- 7 — Demonstrações dos resultados
- 8 — Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados
- 9 — Origem e aplicação de fundos
- 10 — Quadro de contas
- 11 — Código de contas
- 12 — Notas explicativas
- 13 — Normas de consolidação de contas
- 14 — Demonstrações financeiras consolidadas

Comparando com o POC/77, verifica-se que a composição do POC/89 é, de um ponto de vista da técnica contabilística, substancialmente mais avançada, sobretudo pela autonomização e desenvolvimento que foram dados às matérias que integram os capítulos 3 e 4, matérias que não se afastam substancialmente do que então preconizava o IASB. Assim, no que se refere às características da informação financeira, começa-se por mencionar quais são os seus objectivos facultando-se, de seguida, algumas notas sobre o significado e a importância da relevância, fiabilidade e comparabilidade. Salienta-se ainda que «estas características, juntamente com conceitos, princípios e normas contabilísticas adequados, fazem que surjam demonstrações financeiras geralmente descritas como apresentando uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa».

Por seu lado, os princípios contabilísticos⁽³¹⁾ que o POC considera fundamentais são os seguintes: continuidade, consistência, especialização ou acréscimo, custo histórico, prudência, substância sobre a forma e materialidade. De notar que o princípio do custo histórico admite que os registos contabilísticos se possam basear em unidades monetárias nominais ou em unidades monetárias constantes, ou seja, em unidades monetárias que atendam aos efeitos da inflação.

No que se refere aos critérios de valorimetria, o POC, complementado com as Directrizes Contabilísticas e as Interpretações Técnicas que foram

⁽³¹⁾ Sobre a problemática dos “princípios contabilísticos”, veja-se o ponto 2.2 deste livro.

sendo posteriormente publicadas⁽³²⁾, trata dos aspectos relacionados com disponibilidades, dívidas de e a terceiros, existências, investimentos financeiros e imobilizações corpóreas e incorpóreas.

O Quadro de contas engloba, por seu lado, as seguintes dez classes:

- 1 — Disponibilidades (inclui Aplicações de tesouraria)
- 2 — Terceiros (inclui Acréscimos e diferimentos)
- 3 — Existências (inclui Compras)
- 4 — Imobilizações (inclui Investimentos financeiros)
- 5 — Capital, reservas e resultados transitados
- 6 — Custos e perdas
- 7 — Proveitos e ganhos
- 8 — Resultados (agrupa os diversos tipos de resultados)
- 9 — Contabilidade de custos
- 0 — Livre

Como se pode verificar, o Quadro de contas do POC/89 não difere substancialmente daquele que constava do POC/77, não obstante, como veremos no ponto 2.5.2., a forma de apresentação do balanço ter sofrido alterações significativas.

Finalmente, dos restantes planos de contabilidade aprovados até à data, destacamos os seguintes:

- Plano de Contas para o Sistema Bancário
- Plano de Contas para as Empresas de Seguros
- Plano Contabilístico dos Fundos de Investimento Imobiliário
- Plano Oficial de Contabilidade Pública
- Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

⁽³²⁾ Ver nos Anexos 5 e 6 as relações das Directrizes Contabilísticas e das Interpretações Técnicas aprovadas, até à data, pela CNC.