

O PAPEL DA NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

José Alberto Pinheiro Pinto

Afigura-se-nos desejável, para falar no papel da normalização contabilística em Portugal, abordar separadamente a normalização nacional e a normalização internacional, até por corresponderem a preocupações evidenciadas em épocas muito diferentes.

A normalização nacional, bastante discutida nas décadas de 60 e de 70 do século passado, acabou por se concretizar na aprovação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em Fevereiro de 1977.

É-nos bastante grato recordar hoje essas discussões e a nossa modesta participação, ainda como estudante da Faculdade de Economia do Porto, através de um artigo – o nosso primeiro – publicado na vetusta Revista de Contabilidade e Comércio, intitulado precisamente “Ainda a normalização contabilística”.

Não é fácil pensar hoje no que teriam sido estes quase 30 anos sem o POC, em particular para aqueles, mais jovens, que aprenderam contabilidade sem o POC e que sempre o utilizaram na sua vida profissional.

E não só os técnicos oficiais de contas. O mesmo se aplica aos revisores oficiais de contas, aos técnicos da Administração Fiscal, aos bancos e aos demais utilizadores externos da informação contabilística.

Os técnicos mais recentemente admitidos na Administração Fiscal, por exemplo, são capazes de não imaginar os problemas que os seus colegas mais antigos enfrentavam quando iniciavam um exame à escrita. A primeira fase do exame – com a perda de tempo que se intui – destinava-se necessariamente a compreender o sistema contabilístico utilizado – o sistema de representação, o sistema de conceituação e o sistema de coordenação.

Além disso, no domínio propriamente dito da incidência tributária, é porventura difícil compreender como é que o Código da Contribuição Industrial veio recorrer à contabilidade para efeitos de cálculo do rendimento tributável sem que ela obedecesse a regras normalizadas.

Aqui, porém, valiam os chamados princípios contabilísticos geralmente aceites, não se suscitando com frequência – por incrível que possa parecer – grandes problemas tributários com origem em diferentes opções contabilísticas.

É que as regras eram bastante consensuais na época e os princípios do custo histórico, da realização e do confronto, entre outros, não consentiam grandes subjectividades.

Claro que uma grande parte das empresas recorria nesses tempos ao plano francês, o que já ia permitindo alguma normalização. Todavia, esse recurso não era obrigatório e, mesmo quando utilizado, apenas envolvia um ponto de partida comum, e não um plano de contas idêntico.

A normalização permitiu, assim, grandes economias de tempo, permitiu comparações – particularmente no espaço – antes pouco viáveis e permitiu que a contabilidade constituísse um apoio muito mais eficaz e seguro a várias disciplinas: a Economia, o Direito Fiscal, a Estatística e a Economia da Empresa.

Não podemos ainda esquecer o contributo que o POC veio trazer em termos de ensino, embora aceitemos que a sua utilização nem sempre foi feita nos moldes mais ajustados.

Com efeito, tem-se por vezes confundido o POC com a contabilidade, esquecendo-se que aquele é uma mera aplicação desta.

Não obstante, não ignoramos que em níveis inferiores de ensino, em que potencialmente estão a ser formados técnicos que podem integrar quadros médios das nossas empresas – e que falta continuam a fazer esses quadros médios! –, o POC assume uma importância muito grande, evitando desperdícios de tempo e desnecessárias complicações.

O balanço é, pois, também aqui, bastante positivo.

Apesar de tudo isto, não constituirá a normalização contabilística um desincentivo à investigação? Não será que, em particular se se confundir POC com contabilidade, haverá tendência para se tomar as soluções do POC como intocáveis?

De maneira nenhuma.

A contabilidade, como sistema de informação sobre os meios económicos ao dispor das unidades económicas, tende a evoluir em função da evolução da economia. Assim tem sido, na verdade, historicamente.

É um facto que os negócios estão em contínua evolução e cabe à contabilidade encontrar soluções que lhe permitam acompanhar essa evolução, quer no tratamento de novas figuras, quer no aperfeiçoamento dos produtos da informação respeitantes a figuras existentes.

A normalização permite que a contabilidade seja menos maleável no espaço, mas daí não decorre que se deva procurar limitar a maleabilidade no tempo.

Somos defensores de soluções cada vez mais rígidas, por nos parecer ser essa a melhor opção em termos de qualidade da informação, tendo em conta o facto de os destinatários da informação contabilística serem múltiplos e heterogéneos e o papel social que se exige seja desempenhado pelos técnicos de contabilidade, envolvendo o respeito por todos esses destinatários.

É que, como se sabe, uma informação menos flexível é naturalmente menos manipulável.

Daí que nos pareça que princípios como o da substância sobre a forma, quando não limitados a aplicações específicas e taxativas, envolvem riscos que importa sopesar.

Quer isto dizer que defendemos a maleabilidade, mas no tempo, e não no espaço.

Sendo a contabilidade um sistema de informação sobre realidades económicas e estando estas em contínua mutação, é importante que a normalização contabilística responda satisfatória e rapidamente a essas mudanças da envolvente económica, dando-lhe um adequado tratamento.

Importa, por isso, manter e acelerar um sistema de reflexão e de estudo permanente, visando a contínua maximização da qualidade da informação.

Neste aspecto, haveria que definir um sistema de introdução de melhorias no POC que pudesse funcionar de modo satisfatório, sem as dúvidas que continuam a existir no sistema que tem vigorado entre nós, assente em directrizes contabilísticas e com exagerado tempo de resposta.

Entretanto, houve apenas, até agora, uma remodelação substancial do POC, ocorrida em 1989, em que foram introduzidas modificações importantes, precisamente em resultado da reflexão que ao longo da vigência do POC de 1977 foi sendo feita.

Exemplo importante de uma dessas alterações é o da locação financeira, que sofreu uma modificação radical do tratamento contabilístico que lhe vinha sendo conferido.

No entanto, com o objectivo de dar cobertura ao novo tratamento dessa figura, introduziu-se o princípio da substância sobre a forma, com a

subjectividade que lhe está associada, contribuindo para a indesejável, quanto a nós, maleabilidade da informação contabilística no espaço.

Por outro lado, a Directriz Contabilística n.º 25 da Comissão de Normalização Contabilística, pretendendo estender o tratamento da locação financeira a outras figuras não confinadas à locação financeira tal como esta se achava juridicamente regulamentada, veio na prática trazer mais confusão, até pela subjectividade da maioria dos critérios utilizados para a distinção entre locação financeira e locação operacional.

Tratou-se, aqui, de uma certa colagem ao conteúdo das normas internacionais de contabilidade, dentro de uma perspectiva já enquadrada no outro plano de normalização a que fizemos referência – a normalização internacional.

Face ao fenómeno de globalização, admitimos que a normalização contabilística a nível internacional seja irreversível, tal como o foi há algumas décadas a normalização a nível nacional.

O principal desafio a que estamos sujeitos, neste domínio, em nosso entender, reside na concretização prudente dessa normalização e na obtenção de um nível aceitável de qualidade.

A normalização internacional, como a nacional, não são boas em si mesmas, mas tão-só se implicarem o respeito generalizado de normas que sejam, elas, mesmas, qualitativamente boas.

Ou seja, não podemos satisfazer-nos com uma simples adopção de normas semelhantes. É preciso que essas normas sejam boas.

Sucedo, porém, quanto a nós, que se tem esquecido que a contabilidade é um sistema de informação, que apenas tem razão de existir na medida em que tenha utilidade para os destinatários.

Assim, em vez de se procurar que as soluções contabilísticas correspondam às expectativas dos destinatários da informação, tem-se

pretendido com alguma frequência “influenciar” os próprios interesses dos destinatários, “obrigando-os” a aceitar soluções independentemente de serem ou não as que eles prefeririam ou as que, com toda a legitimidade, esperariam.

Ora, para que a contabilidade como sistema de informação possa ter utilidade para os seus destinatários impõe-se que satisfaça certos requisitos, de entre os quais sempre se destacou, como número um, o da objectividade, decorrendo do propósito assumido pelos técnicos de contabilidade de imparcialidade e isenção face aos interesses diversificados e frequentemente antagónicos dos múltiplos e heterogêneos destinatários da informação.

Sempre se reconhecia, de qualquer modo, que a objectividade, reflectida na prática, em particular, no princípio do custo histórico, acabava por conflitar com o requisito da relevância da informação, sendo, por isso, responsável por uma menor qualidade de muitos dos produtos do sistema contabilístico.

Simplesmente, não havia solução que, trazendo uma mais adequada satisfação do requisito da relevância, não implicasse a perda da objectividade, sendo que esta era tida como imprescindível para que os destinatários pudessem continuar a fazer fé nas informações contabilísticas, se não pela sua relevância, pelo menos pela sua independência e isenção face aos tais interesses divergentes e até antagónicos.

Dizia-se, até, por vezes, que o respeito pelo princípio do custo histórico implicava uma menor qualidade da informação contabilística, mas tinha como atenuante o facto de o destinatário saber que a qualidade era menor e porquê, o que tornava essa menor qualidade menos grave.

Há, porém, quem entenda que a solução passaria por uma informação menos objectiva, para assim poder ser mais relevante.

Foi-se, então, caminhando para o chamado justo valor, cuja definição é muito linda e perfeitamente compreensível, mas que, na prática, não assegura qualquer credibilidade aos resultados da informação nela assentes.

Costumamos, por brincadeira mais ou menos séria, dizer que o justo valor se pode definir como aquele que justamente serve para enganar o próximo.

Passe o exagero, entendemos que esta definição tem muito de verdade, já que, na prática – e estas questões só têm sentido por serem práticas –, o justo valor acaba frequentemente por ser escolhido a pensar nos objectivos prosseguidos: assegurar um determinado grau de autonomia financeira, obter um dado montante de capitais próprios ou permanentes, etc..

O que acontece é que os autores da informação contabilística nunca deixaram que os valores dos activos pudessem ser escolhidos com base em critérios subjectivos, até como meio de defesa face a pressões (naturais) de alguns dos destinatários da informação, particularmente daqueles de que dependessem directamente.

Daí resultou a adopção do princípio do custo histórico como fonte da avaliação privilegiada dos activos, impedindo a manipulação dos valores a utilizar para o efeito, no sentido de que a informação produzida não fosse dependente da pessoa do informador e, mais que isso, fosse susceptível de prova.

Porém, agora, convictos talvez de que por essa via se pode contribuir para a melhoria da qualidade da informação contabilística, acaba por se estar a dar passos atrás, abandonando a objectividade, mas sem qualquer reflexo positivo – bem pelo contrário – na satisfação do requisito da relevância.

Ou seja, se frequentemente o destinatário se apercebia de que a informação não tinha grande utilidade, pelo espartilho que lhe era conferido pelo princípio do custo histórico, não melhorou de modo nenhum o seu grau de satisfação, com o primado do justo valor, pois, para além de deixar de ver assegurada a objectividade, não passou por isso a poder confiar mais nos produtos que passaram a ser-lhe fornecidos, claramente susceptíveis de manipulação.

E é assim que se “resolvem” problemas de falta de autonomia financeira, se “ultrapassam” situações de inviabilidade, se assegura o acesso a alvarás, ao crédito, etc., bastando uma simples reavaliação para um “justo valor” que, pelas portas que consegue abrir, se mostra mesmo “justo”... na acepção a que atrás fizemos referência.

Para além da importância decisiva que à objectividade se atribuía, outros requisitos eram exigidos, embora de menos importância.

Era o caso da inteligibilidade.

Creemos que a relativamente pequena importância que se atribuía a esse requisito derivava da convicção que existia de que ninguém tinha qualquer dúvida da necessidade de o respeitar, porquanto estávamos perante um sistema de informação.

Face a referida multiplicidade de destinatários e à diferente formação de cada um deles, exigia-se que a linguagem fosse clara e acessível ao maior número possível de pessoas e entidades.

A questão é esta: a qualidade da informação contabilística é tanto maior quanto mais inteligível se mostrar, sendo prestigante para o técnico de contabilidade, não a apresentação de trabalhos expressos em linguagem específica e não perceptível por um número significativo de destinatários, mas, pelo contrário, conseguir transmitir com clareza e objectividade as suas informações.

Temos para nós que, também neste domínio, a evolução evidenciada nas normas internacionais de contabilidade tem sido francamente negativa, quer no domínio dos textos propriamente ditos, quer no domínio dos próprios conteúdos.

Hoje, infelizmente, proliferam os estrangeirismos e as palavras escritas na própria língua estrangeira, contribuindo decisivamente para a perda de inteligibilidade.

Em textos que deviam ser claros e entendíveis, lemos expressões como “europlayers”, “enforcement”, “endorsement”, “goodwill”, etc., como se fosse dignificante e prestigiante utilizar tal tipo de expressões.

Por outro lado, abandonam-se expressões tradicionais tradutoras de conceitos perfeitamente adquiridos, substituindo-as por outras que têm como único alegado mérito o de constituírem traduções literais de outras estrangeiras ou mesmo de ser foneticamente próximas.

O exemplo do princípio do acréscimo é esclarecedor.

Depois de perfeitamente adquirido o alcance do princípio da especialização dos exercícios, vemos entrar na nossa terminologia, em sua substituição, a expressão “acrécimo” para traduzir algo que não significa acréscimo nenhum, sendo apenas a expressão mais parecida com “accrual” que se terá encontrado nos nossos dicionários.

Recentemente, chegou-se ao ponto de abdicar do tradicional conceito de provisão, substituindo-o, em relação àquelas que respeitem a elementos do activo, por “ajustamentos”.

Dir-se-á que ajustamentos tem a vantagem de poder aplicar-se no sentido ascendente ou no sentido descendente, quando a provisão, como derivada do conceito de prudência ou conservantismo, sempre se associará a redução de valor.

Fica, claro, por se saber qual o alcance de ajustamentos ascendentes em provisões como as destinadas a exprimir perdas potenciais em créditos sobre terceiros ou em relação a existências.

Tudo isto reforça a falta de inteligibilidade da informação contabilística.

Mas o mais grave talvez seja a falta de inteligibilidade dos conteúdos.

É assim que a consolidação de contas envolve procedimentos “esquisitíssimos”, conducentes à obtenção de valores como sendo de “Interesses minoritários” e outros que não dizem nada aos destinatários.

É assim que o método da equivalência patrimonial nas contas individuais das empresas é tratado, não como um simples critério valorimétrico, mas como uma complexa norma de valorimetria, com consequências práticas altamente desagradáveis, para além de conduzir a valores de balanço que um destinatário normal não pode compreender.

É ainda assim que se estabelecem regras complicadíssimas em relação ao tratamento dos chamados impostos diferidos, sem que se vislumbrem os reflexos de tais regras ao nível da inteligibilidade das contas.

Segundo parece, esta e outras complicações derivam do entendimento de que o balanço de situação patrimonial é mais importante em termos de informação que a demonstração de resultados, reflectindo o primado do património em relação ao resultado.

Contrariando, assim, o essencial na problemática dos impostos diferidos, a norma internacional vigente sobre a matéria veio abandonar a simplicidade das regras originais, para procurar perspectivar o tema na óptica de balanço.

A quebra de inteligibilidade da informação é, assim, brutal.

Pela mesma razão, pretende-se abandonar o critério LIFO na valorimetria das existências.

Segundo parece, o argumento utilizado é também o primado do património sobre o resultado, envolvendo uma apreciação que nos parece deplorável da temática da valorimetria de saída das existências.

Como se sabe, dos quatro critérios de valorimetria de saída das existências a custos históricos apenas um – o da identificação específica ou dos lotes separados – assenta na identificação física das existências.

Quanto aos demais – FIFO, LIFO e custo médio –, não existe qualquer tentativa de identificar fisicamente as saídas de existências, nem tampouco de identificar as saídas presumidas. Está em causa um simples critério contabilístico de atribuição às existências saídas dos custos correspondentes às primeiras entradas, às últimas entradas ou a valores médios, respectivamente.

Assim, é com alguma estupefacção que lemos as razões apontadas pelo IASB contra a utilização do critério LIFO, reproduzidas na obra “Existências – Interpretação e aplicação da NIC 2”, das Prof.^{as} Dras. Ana Isabel Morais e Isabel Costa Lourenço, que passamos a transcrever:

“ – O pressuposto de que as existências são consumidas ou vendidas em primeiro lugar, não constitui geralmente uma representação fiável do actual fluxo de existências;

– O critério LIFO é utilizado como uma tentativa de anular uma deficiência do modelo contabilístico convencional, ou seja, o valorização do rédito a preços actuais e do custo dos produtos vendidos a preços antigos, mas através da imposição de um pressuposto irrealista sobre o movimento das existências;

– A utilização do critério LIFO conduz ao apuramento do resultado como uma diferença entre o rédito e o valor da reposição das existências vendidas determinado com referência à data da última aquisição anterior àquela venda.

Deste modo, o IASB considera que o LIFO não é um verdadeiro método sistemático que deva ser utilizado no reconhecimento do efeito das alterações dos preços nos resultados da entidade;

– A utilização do critério LIFO conduz à valorização das existências no Balanço por um montante que poderá não ter qualquer relação com o actual valor de reposição;

– Não é apropriado permitir a utilização de um procedimento que conduz à valorização dos resultados que não é consistente com a valorização das existências no Balanço. Note-se que a utilização do critério LIFO traduz-se no reconhecimento do efeito das alterações de preços apenas na Demonstração dos Resultados, contrariamente ao que se verifica no Balanço; e

– O critério LIFO generalizou-se por razões de ordem fiscal, mas há países que só permitem a sua utilização para efeitos fiscais quando o mesmo é utilizado também para efeitos contabilísticos. Porém, o IASB considera que o problema fiscal não proporciona uma base conceptual adequada para a selecção do critério contabilístico mais adequado e que não é correcto aceitar um procedimento contabilístico desadequado para que as entidades de alguns países possam usufruir de vantagens em termos fiscais”.

Em primeiro lugar, não tem qualquer sentido pretender que os resultados decorrentes da aplicação do critério LIFO (ou do FIFO ou do custo médio) se aproximem dos que derivariam do critério dos lotes separados ou da identificação específica.

Como atrás dissemos, não está aqui em causa um critério de identificação física das existências, mas um simples critério contabilístico.

Por outro lado, é perfeitamente adquirido que os três critérios de custos históricos, que não o dos lotes separados, têm efeitos muito diferentes em termos de resultados e de valores de balanço.

Assim, tomando como referência um período de inflação e situações em que os stocks crescem, são constantes ou têm um decréscimo pouco significativo, pode dizer-se que o FIFO dá origem a resultados superiores e a superiores valores de balanço, o LIFO origina resultados e valores de balanço inferiores e os resultados e os valores de balanço apurados com base no custo médio posicionam-se entre os dos dois outros critérios.

Por conseguinte, não necessitávamos do brilhantismo de nenhum especialista internacional para sabermos que, ainda nas condições de

normalidade que referimos, os resultados decorrentes da adopção do LIFO tendem, em relação aos outros critérios, a ser inferiores, e as existências no balanço tendem do mesmo modo a ser inferiores.

Todavia, isso não quer dizer que o LIFO seja pior que os outros.

Como se sabe, o facto de os resultados serem inferiores, não significa que não sejam os mais correctos, pois serão, no fundo, os mais próximos dos resultados reais, ao derivarem da comparação de preços de venda actuais com valores de aquisição mais recentes e mais próximos dos valores de reposição.

Assim, o LIFO é muito mais adequado que o FIFO em termos de resultados, que neste são ilusórios, por compararem preços de venda actuais com custos de aquisição desactualizados.

Claro que, em contrapartida, as existências no balanço tendem a estar muito mais desactualizadas no LIFO que no FIFO.

Por conseguinte, no âmbito dos custos históricos de aquisição, ou se opta por procurar o valor mais próximo possível do real para efeitos de determinação do resultado ou para efeitos de apuramento do valor das existências.

Se se pretender o valor mais próximo do real para efeitos de resultados, deve recorrer-se ao LIFO, tendo-se, porém, consciência de que dessa opção vai resultar uma subavaliação das existências no balanço.

No caso de se pretender que o valor das existências seja mais próximo do real, optar-se-á pelo FIFO, mas sabendo-se que daí vai derivar um resultado sobreavaliado.

Quanto ao custo médio, como é óbvio, situar-se-á entre os outros dois em termos de afastamento dos valores contabilísticos em relação aos valores tidos como reais.

Tudo isto já nós sabíamos, não precisando de especialistas internacionais a dizê-lo.

Aquilo que porventura poderíamos esperar de especialistas, internacionais ou não, era um critério que permitisse, sem perda de objectividade, aproximar os valores dos resultados e do balanço dos valores reais.

E até admitimos que isso fosse possível, recorrendo-se ao LIFO para efeitos de resultados e ao FIFO para efeitos de valoração das existências no balanço, traduzindo-se a diferença entre os valores resultantes dos dois critérios numa reserva a incluir no capital próprio.

Mas não foi uma ideia como esta que nos trouxe o IASB.

Conformando-se com a fatalidade de ter de se abdicar da proximidade dos valores reais em relação aos resultados ou ao balanço, optou por não permitir a adopção do LIFO, com base na argumentação que vimos, como reflexo da intenção privilegiar o balanço, em detrimento do resultado.

Admitimos que a esta opção não seja alheia a preocupação bem evidente de produzir informação a pensar em empresas cotadas, de grande dimensão, em que frequentemente se pretende chegar a resultados maiores, possibilitadores de uma melhor imagem da gestão e de uma política de dividendos menos conservadora.

Não é esse, porém, quanto a nós, o tipo de informação que se exige para a generalidade das nossas empresas e daí a nossa discordância com uma normalização assente nestas normas do IASB.

Não somos contra a normalização no plano internacional, repetimos, mas contra uma normalização assente em normas que não respeitam os requisitos que se exigem a um sistema de informação para que este possa ter a desejável utilidade.

Foi nossa intenção aproveitar a presença maciça do elemento humano do sistema de informação que é a contabilidade neste Congresso para a necessidade de, todos nós, dentro das nossas possibilidades, intervirmos neste processo de normalização a nível internacional.

Importa que não nos esqueçamos que a Contabilidade deve continuar a ser um sistema de informação que apenas tem razão de existir, não se consolar intelectualmente os fazedores da informação, mas se contribuir para a satisfação dos seus destinatários.

E, se assim pensarmos, naturalmente deixaremos de ser permeáveis a “novidades” que, no domínio do abstracto podem ser muito interessantes, mas que, no concreto, apenas podem contribuir para a perda de qualidade da informação.

Talvez não seja por acaso que o próprio legislador fiscal, que em dada época (entre nós, na década de 60) achou por bem adoptar a contabilidade como instrumento fundamental com vista ao cálculo das bases tributáveis, dentro do objectivo de justiça fiscal prosseguido, tem vindo progressivamente a pôr em dúvida essa opção.

Perante estas dúvidas, até face à medida concreta de implantação de regimes simplificados de tributação que envolvem a secundarização da informação contabilística, não podemos, como alguns têm feito, simplesmente criticar o legislador por tal opção, mas antes questionarmo-nos sobre se ela não terá a ver com a evolução que a contabilidade tem tido.

Não será que a culpa é antes nossa? Não estaremos a esquecer-nos que a preocupação da objectividade é necessariamente ainda maior na Fiscalidade que na Contabilidade? E não será que o abandono progressivo da objectividade reduz as potencialidades que a contabilidade apresenta como ponto de partida para uma tributação que se quer forçosamente objectiva?

Mais uma vez parece que estamos a caminhar em sentido inverso, pretendendo que sejam os destinatários (o fiscal incluído) a aceitar os nossos

pontos de vista e não a sermos nós a termos a preocupação de melhorar a satisfação dos interesses dos destinatários em geral.

E, sendo assim, poderemos queixar-nos de a contabilidade ser relegada para plano secundário?

Pensamos que os técnicos oficiais de contas, como autores da informação contabilística e conhecedores das realidades em que se movem, devem ter um papel decisivo no desenvolvimento qualitativo da informação que no nosso País se vai produzindo.

Sem perder de vista a evolução internacional, importa que a normalização não seja feita a qualquer preço, só para que se adoptem normas iguais. Há que reflectir sobre a qualidade dessas normas.

Teremos gente capaz de estudar e tratar os vários temas contabilísticos à luz de conceitos estabelecidos tendo em conta os destinatários e seus interesses, ou deveremos limitar-nos a traduzir (por vezes, mal) as normas internacionais de contabilidade, dentro do pressuposto de que não vale a pena gastarmos energias a pensar naquilo que outros, pressupostamente mais capazes, já pensaram?

Pela nossa parte, não abdicaremos do direito de raciocinarmos até ao limite das nossas capacidades e de não nos conformarmos com a fatalidade de normas sem qualidade a que cegamente se atribui o simples mérito de serem importadas.