

O novo modelo de normalização contabilística nacional

Conheça as actuais propostas de alteração ao normativo contabilístico nacional discutidas no Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) no passado dia 31 de Janeiro. Apresenta-se também o contexto político-económico que condicionou as opções tomadas pela UE.

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

Com a adesão de Portugal, em 1986, à então Comunidade Económica Europeia (CEE) foi necessário proceder a alguns ajustamentos em matérias contabilísticas, que se encontram plasmadas nomeadamente no Decreto-Lei (DL) n.º 410/89. Este DL tem sido pontualmente alterado, quer por força dos normativos comunitários quer por opções nacionais em matérias contabilísticas.

Como se sabe, a União Europeia (UE) adoptou as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do *International Accounting Standards Board* (IASB)⁽¹⁾. Tal opção tem, e terá, consequências no normativo contabilístico nacional.

Se num primeiro momento as previsíveis alterações se circunscreviam a um projecto da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), de 2003, neste momento estendem-se às matérias fiscais como se infere pela leitura da Lei n.º 53-A/06, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado (OE) para 2007⁽²⁾.

Pretendemos divulgar neste artigo as actuais propostas de alteração ao normativo contabilístico nacional discutidas no Conselho Geral (CG) da CNC no passado dia 31 de Janeiro, apresentando, sumariamente, o contexto político/económico que condicionou as opções tomadas pela UE.

O processo de normalização contabilística europeia

Primeira etapa – O processo de harmonização contabilística na UE assenta em directivas (essencialmente numa primeira fase) e em regulamentos (procedimento especialmente adoptado nos últimos anos). O uso de um ou de outro mecanismo legislativo, como se sabe, não é indiferente, no que concerne à possível “margem de manobra” de cada Estado membro (EM)⁽³⁾.

Desde a criação da CEE, e no que respeita a matérias contabilísticas, foram aprovadas, em especial, as seguintes Directivas⁽⁴⁾:

- 1) Directiva 78/660/EEC, de 25 de Julho de 1978 (4.ª Directiva) relativa às contas anuais de certos tipos de sociedades;
- 2) Directiva 83/349/EEC, de 13 de Junho de 1983 (7.ª Directiva) relativa às contas consolidadas;
- 3) Directiva 86/635/EEC, de 8 de Dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras;
- 4) Directiva 91/674/EEC, de 19 de Dezembro, relativa às contas anuais e contas consolidadas das empresas seguradoras.

Apesar da existência deste conjunto de directivas e todas elas “defenderem” o objectivo da “imagem verdadeira e apropriada

aparelho de

da»⁽⁵⁾ a desejável comparabilidade não foi ainda alcançada, dada a grande flexibilidade permitida na transposição efectuada por cada EM. Acresce que a interpretação das disposições de natureza contabilística contidas nas directivas comunitárias é efectuada, geralmente, pelos EM, o que também contribui para a diminuição da comparabilidade.

Se, por um lado, se verifica a quase ausência de comparabilidade entre as demonstrações financeiras (DF) por outro a “euro-globalização”⁽⁶⁾, que contribuiu significativamente para a adopção do euro, levou a que cada vez mais os agentes económicos e utilizadores da informação financeira questionassem o modelo contabilístico comunitário.

Segunda etapa – Perante este pano de fundo, em 1995, a Comissão Europeia (CE) publicou 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 (...)»

e ainda que:

«(...) as empresas europeias de grande dimensão que procuram obter capital nos mercados internacionais, a maior parte das vezes na Bolsa de Nova Iorque, são obrigadas a elaborar um segundo conjunto de contas para esse efeito (...)»

acrescentando, ainda, que:

«(...) elaborar mais um conjunto de contas é motivo de grande confusão.»

Como forma de alterar esta situação propõe-se a CE a:

«(...) fazer intervir a União Europeia no processo de harmonização internacional, já em curso a nível do Comité Internacional das normas contabilísticas (IASC) [com o objectivo de] estabelecer um conjunto de normas susceptível de ser aceites nos mercados de capitais a nível mundial.»

Constata-se que a CE pretendia, por um lado, participar na harmonização contabilística mas, por outro, manter a sua normalização, consubstanciada nomeadamente nas

directivas anteriormente referidas, como se infere pelo exposto no 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.»

Vindo a CE a concluir que «(...) a União Europeia deve agir de imediato, por forma a assegurar a todos quantos utilizam e elaboram contas uma clara perspectiva da possibilidade de as empresas que procuram ser admitidas à cotação na bolsa dos Estados Unidos e noutros mercados mundiais poderem continuar integradas no enquadramento contabilístico da União Europeia.»

Dado objectivo acima referido, expresso no citado documento, foram efectuados, entre 1996 e 2000, vários estudos para aquilatar da compatibilidade das directivas comunitárias com as NIC⁽⁷⁾.

Como refere Cravo (2006: 7):

«Os estudos efectuados sob a égide da União Europeia relativos ao exame da conformidade das directivas contabilísticas com as normas IAS, na sua essência demonstraram que, de um modo geral, não havia diferenças assinaláveis, já que existia sempre alguma opção das directivas contabilísticas que gerava um tratamento similar ao tratamento preconizado por alguma das opções das IAS sendo então concluído (...) [com a excepção do justo valor] que a adopção das IAS no seio da União não faria perigar a desejada segurança jurídica das normas que deveriam vigorar no seio da União Europeia. Evidentemente, a conclusão que foi retirada só é válida para a União como um todo, já que uma análise da transposição

que cada um dos Estados membros efectuou das directivas contabilísticas conduziria, por certo, ao reconhecimento de incompatibilidades entre as normas locais e as normas IAS.»

Após esta apreciação a CE veio em 2000 a publicar 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⁽⁸⁾;
- 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.

Dada a conclusão dos estudos de conformidade das directivas com as NIC e as acções preconizadas pela CE tornou-se necessário modificar as principais directivas contabilísticas para permitir que o modelo de harmonização pudesse acolher todas as NIC existentes.

Terceira etapa – Em conformidade com o referido no ponto anterior é publicado no "Jornal Oficial das Comunidades Europeias" (JOCE):

- a) A Directiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de Setembro de 2001, denominada directiva do justo valor, que altera as Directivas 78/550/CEE, 83/349/CEE e 86/635/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras. Devendo os EM transpor para o seu ordenamento jurídico interno as disposições desta directiva, o mais tardar até 1 de Janeiro de 2004⁽⁹⁾.

Conforme Cravo (2005: 10) refere:

«Uma outra questão – que não está tratada nesta directiva – tem que ver com a eventual adopção do chamado *full fair value*. Com efeito, a directiva (...) permite a

adopção do justo valor na contabilização dos instrumentos financeiros. Todavia, a noção de justo-valor está já incluída em várias normas (IAS 16 – Activos Fixos; IAS 19 – Benefícios de Reforma; IAS 37 – Provisões; IAS 38 – Activos Intangíveis; IAS 39 – Instrumentos Financeiros; IAS 40 – Propriedades de Investimento e IAS 41 – Agricultura). Este facto levou a que os trabalhos do *joint-working group* tivessem concluído com uma proposta de adopção do *fair value* para todos os activos e passivos. Esta proposta, que mereceu a oposição das instâncias comunitárias (designadamente, do Comité Jumbo), deve contudo ser tida como um documento que provavelmente reflectirá a posição futura dos organismos de normalização.»

- b) O Regulamento (CE) n.º 1606/02, em 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho⁽¹⁰⁾, que impôs mínimos em matéria de adopção, desde 1 de Janeiro de 2005, das NIC. Ou seja, tal como dispõe o seu artigo 4.º:

«Em relação a cada exercício financeiro com início em/ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado membro devem elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de Contabilidade, adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º⁽¹¹⁾, se, à data do balanço e contas, os seus valores mobiliários estiverem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro, na acepção do n.º 13 do artigo 1.º, da Directiva 93/22/CEE do Conselho, de 10 de Maio de 1993, relativa aos serviços de investimento no domínio dos valores mobiliários.»

Como se referenciou, este regulamento estabelece a plataforma mínima para a obrigatoriedade da aplicação das NIC não impedindo (através do disposto no seu artigo 5.º) que os EM permitam ou requeiram:

- «a) Às sociedades referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas anuais;
 - b) Às sociedades que não as referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas consolidadas e/ou as suas contas anuais;
- em conformidade com as normas internacionais de Contabilidade adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º.»

c) A Directiva 2003/51/CE, denominada de directiva de modernização, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho de 2003 que altera as Directivas 78/600CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE do Conselho relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros⁽¹²⁾.

Quarta etapa – A fase que se seguiu traduziu-se na publicação do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, que adoptou as NIC (contudo não adoptou em toda a sua extensão o normativo contabilístico do IASB)⁽¹³⁾, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/02.

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 emitidas pelo IASB e estas só podem ser adoptadas se:

- não forem contrárias ao princípio estabelecido no n.º 3 do artigo 2.º⁽¹⁴⁾ da Directiva 78/660/CEE e no n.º 3 do artigo 16.º⁽¹⁵⁾ da Directiva 83/349/CEE;

- corresponderem ao interesse público europeu, e

- satisfizerem os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade requeridos das informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão. Como reforça 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.»⁽¹⁶⁾

Como Cravo (2005: 14) referencia: «Evidentemente, que o processo de adopção das IAS não é um processo tão pacífico como se poderia admitir à primeira vista, já que não estando estudado o impacto que a adopção das normas poderia ter nas contas da sociedades europeias caso se aplicassem todas as normas IAS, da primeira aplicação poderiam surgir algumas consequências graves em termos de imagem e de custos, pela necessidade que as empresas teriam de efectuar uma aplicação retrospectiva das normas. Para obviar estas dificuldades, foram encetadas negociações com o IASB visando a alteração das normas IAS no que respeita à primeira aplicação, através da exigência de uma aplicação prospectiva das normas. Essas negociações levaram à aprovação, por parte do IASB, da IFRS n.º 1 – Adopção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro.»⁽¹⁷⁾ Conforme referimos, por um lado, a UE não adoptou integralmente o normativo do IASB, e continua a não adoptar até ao momento, e por outro, existe uma distância temporal, significativa, entre a emissão/alteração de uma norma ou interpretação do IASB e a sua adopção⁽¹⁸⁾ pela CE.

No sentido de esclarecer como deveriam as entidades proceder nestes casos⁽¹⁹⁾ a CE emitiu, em Novembro de 2003, o documento «Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas

internacionais de contabilidade, bem como da quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e ainda da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas.»

Este documento, no ponto 2.1.3., vem definir que: «Sempre que se aplicar, o Regulamento NIC requer que as contas sejam elaboradas de acordo com as NIC adoptadas, isto é, as NIC adoptadas pela UE para além das adoptadas no Regulamento NIC. Deste modo, caso uma norma não seja adoptada, não é necessário ou, em certas circunstâncias, não é permitida a sua aplicação por uma empresa que elabore as suas contas em conformidade com o Regulamento NIC.

Na medida em que uma norma ainda não adoptada pela UE não seja coerente com as normas adoptadas, mas seja coerente com as condições estabelecidas no ponto⁽²⁰⁾ 22 da NIC 1⁽²¹⁾, poderá ser utilizada como orientação.

No caso de uma norma que tenha sido rejeitada pela UE, não sendo no entanto coerente com as normas adoptadas, mas sendo coerente com as condições estabelecidas no ponto 22 da NIC 1, essa norma pode ser utilizada como orientação.

Na medida em que uma norma rejeitada entre em conflito com uma norma adoptada – por exemplo, quando é alterada uma norma adoptada – a norma rejeitada não pode ser aplicada. A empresa deve continuar a aplicar plenamente a norma adoptada pela UE.

A NIC 1 requer que as notas das demonstrações financeiras contenham informações acerca da base que serviu à elaboração dessas demonstrações e das políticas contabilísticas específicas que foram seleccionadas e aplicadas. Estes requisitos requerem uma divulgação clara das normas aplicadas e de quaisquer outras normas ou orientações aplicadas pela empresa para além dos pontos 20⁽²²⁾ e 22 da NIC 1.»

Sugere Antão (2004) que se utilize um procedimento semelhante ao preconizado no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR), do Plano Oficial de Contabilidade (POC), para as notas 1 e 2⁽²³⁾,

ou seja, indicar que as contas foram elaboradas de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/02, como aliás é referido no ponto 2.1.4 do documento da Comissão⁽²⁴⁾.

Perante o exposto anteriormente a UE “criou” um novo referencial normativo contabilístico, distinto do referencial normativo consubstanciado nas directivas comunitárias relativas a matérias contabilísticas e distinto do normativo do IASB, que passou a denominar de normativo comunitário – NIC.

Consequências no normativo contabilístico nacional (breve resenha) - Projecto da CNC

Em fase do anteriormente exposto a CNC aprovou em CG, em 15/1/03, um «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística» onde, ponto 14, advoga: «(...) a adopção de um modelo de normalização contabilística da União Europeia (UE) e com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), compreendendo dois níveis dirigidos a grupos diferenciados de entidades económicas mas subordinados a uma única estrutura conceptual.»

Esquematicamente, o modelo corresponderia a⁽²⁵⁾:



Fonte: CNC(2003)

O 1.º nível contempla obrigatoriamente as contas individuais e consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de um EM e facultativamente para quaisquer outras entidades, seja para as contas consolidadas, seja para as contas individuais, desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal das contas⁽²⁶⁾.

Ambos os níveis terão em comum a Estrutura Conceptual e o CC, que conforme refere Cipriano (2006: 10): «Certamente com a finalidade de assegurar um alicerce comum e alguma homogeneidade de preparação e leitura da informação financeira relatada pelas diversas entidades, (...) o projecto aponta para que, quer a estrutura conceptual, quer a codificação de contas sejam comuns aos dois níveis.»

A estrutura conceptual seguirá de muito perto, com a introdução de algumas alterações necessárias, a actual Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras do IASB.

Relativamente ao CC, o projecto aponta para uma matriz com uma lógica correspondendo “grosso modo” ao já existente, adaptando-o à terminologia e exigências das novas normas. Obviamente que o CC não poderá vir a ter um carácter obrigatório para as entidades que integram o 1.º nível, embora o projecto da CNC aponte no sentido de o quadro e lista genérica de contas serem os mesmos.

O normativo do 1.º nível é composto pelas NIC/NIRF, SIC/IFRIC, NAA e MDF.

As NAA correspondem a divulgações que venham a ser exigidas pela legislação nacional, para além das decorrentes das NIC/NIRF.

O projecto da CNC considera que um conjunto completo de DF inclui o balanço, demonstração dos resultados, por natureza e por funções, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração das alterações do capital próprio (é uma exigência do normativo IASB mas de certo modo já resumidamente contemplada no normativo nacional, integrado no ABDR, se atendermos às respectivas notas 35, 39 e 40) e um modelo para divulgação dos princípios contabilísticos e das notas anexas.

Verifica-se, assim, que o projecto contempla, quer o já considerado pelo normativo nacional (ver a este propósito o ponto 3⁽²⁷⁾ da Directriz Contabilística (DC) 27 e uma resposta da CE a uma consulta de 28/11/01) quer o estabelecido no parágrafo 8⁽²⁸⁾ da NIC 1.

Confrontando-se as soluções para que aponta o projecto com o que dispõe a IAS 1 relativa à apresentação de demonstrações financeiras, constata-se que o projecto nacional é mais exigente em termos de demonstração dos resultados, pois aponta para a elaboração de duas demonstrações, quando o IASB impõe a elaboração de uma⁽²⁹⁾.

O IASB, contrariamente ao definido, e previsível, para o normativo nacional, seguindo a sua lógica genérica, não impõe nenhum desenho normalizado⁽³⁰⁾, para o balanço e para a demonstração dos resultados, indicando sim as rubricas e/ou informações que obrigatoriamente deverão constar na face dessas demonstrações.

Desde 2005 que, em Portugal, várias entidades, por imposição (as cotadas) ou por opção, passaram a preparar demonstrações financeiras segundo o referencial NIC previsto pelo Regulamento (CE) 1606/02. Assim, entendeu a CNC que deveria desde já dar alguma concretização desta parte do projecto, construindo e disponibilizando a partir de Janeiro de 2006 no seu sítio da Internet, modelos concretos de balanço, demonstrações dos resultados, por natureza e por funções, e demonstração das alterações no capital próprio⁽³¹⁾, obviamente ainda sem carácter de obrigatoriedade, mas sendo «vivamente recomendada» (parágrafo 53, do Projecto) a sua utilização para as entidades inseridas no primeiro nível (por obrigação ou por opção).

O normativo do 2.º nível compreende as NCG, NCRF, NI, MDF e MDF-S.

De acordo com o projecto os NCG: «Correspondem ao elenco de regras que, em articulação e conjuntamente com a estrutura conceptual, forneçam orientações gerais. Incluem-se aqui, designadamente, as matérias objecto dos actuais capítulos 1 a 5 do POC, adequadamente revistas, actualizadas e reenquadradas.» (parágrafo 59, do Projecto).

Por sua vez, as NCRF foram definidas no projecto como sendo a: «Adaptação das IFRS às necessidades das entidades com menores exigências de relato financeiro, dispensando-se a aplicação de certas IFRS e de

determinados procedimentos e divulgações exigidas por IFRS, que as circunstâncias justificarem, embora garantido no essencial os critérios de reconhecimento e mensuração», (parágrafo 59, do Projecto).

Assim, mais do que elaborar de raiz novas normas, a CNC seleccionou e está a adaptar as NIC/NIRF adoptadas pela UE mais pertinentes à realidade das entidades que integram o 2.º nível a que aludia o Projecto. O que é consistente com o trabalho da CNC nos últimos anos (vd. DC 28, DC 27, DC 26, etc.).

O trabalho de adaptação levado a cabo pela CNC, é subordinado a algumas preocupações nem sempre fáceis de conciliar e atingir em simultâneo, e que nos permitimos sintetizar do seguinte modo:

- Manter consistência com as linhas e filosofia constante do Projecto de Linhas de Orientação, apresentado ao Governo em 2003, sem prejuízo de considerar as evoluções legislativas e normativas entre tanto decorridas;
- Assumir que, embora se trate de preparar normas para entidades com um 2.º nível de exigência de relato financeiro, não se devem distorcer as opções de fundo e os equilíbrios assumidos nas normas NIC/NIRF que estão na sua base;
- Não adaptar, pelo menos numa primeira fase, aquelas IAS/IFRS que, pelo seu âmbito, extensão ou complexidade, se admite não terem uma relevância significativa para as entidades do 2.º nível, em face da estrutura de capitais e de negócios destas;
- Não adaptar aquelas normas, ou as partes ou parágrafos de normas, NIC/NIRF especificamente destinadas ao sector financeiro;
- Sem prejuízo da necessidade de emitir algumas NI por razões inerentes à realidade portuguesa, tentar incorporar nas novas normas, quer as NIC/NIRF respectivas, quer as SIC ou IFRIC com elas directamente relacionadas;
- Tentar simplificar, reduzir a dimensão ou eliminar partes que se revelem redundantes, mantendo a coerência do todo e evitando, em especial, criar situações de vazio onde antes existiam remissões dos

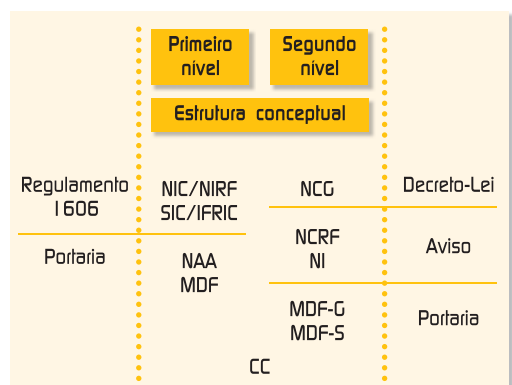
ou para os parágrafos suprimidos ou alterados;

- Ter em linha de conta a realidade económica empresarial e o ordenamento jurídico prevalecente em Portugal;
- Evitar, eliminar ou suprimir, dentro do possível, tratamentos alternativos e opções para a mesma realidade que ainda existam nas normas, definindo, tanto quanto possível, tratamentos contabilísticos uniformes de referência;
- Evitar a “mudança pela mudança” que, com o pretexto de fazer diferente ou simplificar em demasia, poderá empobrecer ou enviesar algo que estava bem feito;
- Sem prejuízo do respeito pelo léxico terminológico próprio das normas e pela respectiva tradução oficial em língua portuguesa no JOCE, introduzir ajustamentos aos textos que os tornem mais claros ou perceptíveis pelos seus futuros utilizadores;
- Manter, nuns casos, e conseguir, noutros casos, a coerência interna e a articulação lógica entre as várias normas produzidas, que deverão ser tomadas em conjunto, enquanto padrão/referencial de PCGA a aplicar;
- Manter alguns dos traços característicos da actual normalização do POC, tendo em vista facilitar a integração das pessoas e a transição dos sistemas. Referimo-nos, designadamente, à já prevista criação de códigos de contas, formatos e conteúdos-padrão de mapas das demonstrações financeiras, assim como à padronização possível duma lista de itens constitutivos da vastidão de divulgações do futuro Anexo às Demonstrações Financeiras;
- Manter as IAS/IFRS originárias, ou mesmo as que não são objecto de adaptação, como normativo supletivo que permita colmatar lacunas⁽³²⁾.

Os MDF são contemplados, no projecto, com duas versões, uma geral (G), e uma simplificada (S), prosseguindo aqui o espírito do que se encontra actualmente definido no artigo 3.º do DL 410/89, o qual prevê soluções simplificadas para as pequenas empresas⁽³³⁾.

As NI, a que alude o projecto, equivalerão às actuais IT, emitidas pela Comissão Executiva da CNC.

O suporte jurídico do novo edifício normativo para que aponta o projecto corresponde ao apresentado no esquema seguinte:



Fonte: CNC[2003]

O Decreto-Lei 35 de 2005

Como referimos anteriormente as directivas comunitárias têm de ser transpostas para o normativo interno, e a directiva da modernização foi, como anteriormente, igualmente referimos, transposta pelo DL 35/05.

Este DL levanta um conjunto de questões pertinentes, e que ainda hoje não se encontram completamente resolvidas⁽³⁴⁾, mas o que aqui importa recordar é o âmbito de aplicação das NIC no nosso normativo definido por este DL.

Apesar da proposta da CNC «(...) o Governo entendeu fazer um conjunto diverso de escolhas, no exercício das opções que se encontram contidas no Regulamento (CE) n.º 1606/02 (...)» (Cravo; 2005: 28), pois o DL 35/05, de 17/2, em sentido diverso do proposto, veio estabelecer dois modelos contabilísticos para o espaço nacional⁽³⁵⁾:

- O modelo contabilístico do IASB, adoptado pela UE nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/02;
- O modelo contabilístico constituído pelo POC, DC e IT e ainda as respostas dadas pela Comissão Executiva.

Em síntese, o referido DL vem definir quem está obrigado a adoptar as NIC e quem pode por estas optar, ou seja, exercer a opção

permitida pelo artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/02, que esquematicamente corresponde a:

Adopção das IAS / IFRS (Regulamento (CE) n.º 1606/02)	Contas consolidadas	Contas individuais
Obrigatória ^[36]	Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação ^[37]	-
Por opção	Outras entidades	Entidades com valores mobiliários admitidos à negociação Entidades incluídas na Consolidação

As entidades que não estando obrigadas ao referencial NIC poderão apenas por este optar desde que sujeitas à Certificação Legal de Contas.

A Directriz contabilística 18

Face as alterações introduzidas pelo Regulamento (CE) n.º 1606/02 e pelo DL 35/05, entendeu a CNC que se tornava necessário rever os PCGA⁽³⁸⁾ vertidos na DC 18. Assim, em 2005, esta DC⁽³⁹⁾ foi revista e refere, logo na introdução, a fundamentação para a sua revisão: «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.»

Refere-se então na DC 18 que: «13 - Assim, a CNC, ao privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, 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 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.

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.»

Em síntese, face às mudanças ocorridas no ordenamento comunitário e nacional, era imperativo que a DC 18 fosse revista:

- por força do Regulamento (CE) n.º 1606/02 e do DL 35/05 e,
- porque as NIC que passaram a integrar o normativo nacional são apenas as que se

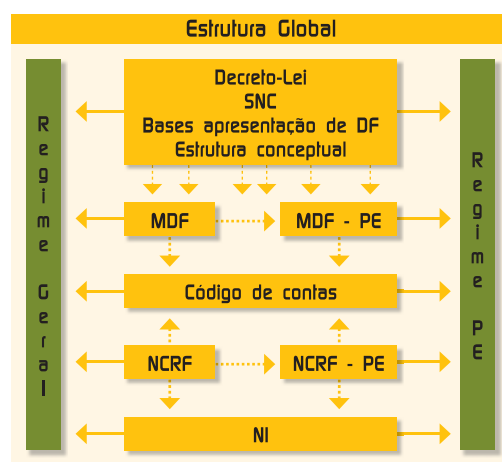
encontram adoptadas pela UE nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/02.

Sistema de Normalização Contabilística

Como foi referido no passado dia 31 de Janeiro o CG da CNC discutiu e analisou o SNC, o novo modelo de normalização contabilística nacional, denominado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC)⁽⁴⁰⁾.

De acordo com a proposta apresentada o SNC segue, sensivelmente, o Projecto da CNC e efectuou as adaptações necessárias por força do DL 35/05 e da DC 18.

Esquemáticamente, traduz-se em:



Fonte: CNC (2007)

A estrutura global do SNC inclui:

1. Apresentação do modelo;
2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras;
3. Modelos de demonstrações financeiras;
4. Código de contas;
5. NCRF;
6. NCRF – PE;
7. Normas interpretativas
9. Estrutura conceptual (em anexo)

No ponto 2 (bases para a apresentação de demonstrações financeiras) são incluídos os seguintes aspectos:

1. Âmbito, finalidade e componentes;
2. Continuidade;
3. Regime de acréscimo;
4. Consistência da apresentação;
5. Materialidade e agregação;
6. Compensação;
7. Informação comparativa.

Dada a conclusão dos estudos de conformidade das directivas com as NIC e as acções preconizadas pela CE, tornou-se necessário modificar as principais directivas contabilísticas para permitir que o modelo de harmonização pudesse acolher todas as NIC existentes.

O normativo do IASB inclui um prefácio às NIRF (que define os objectivos, o processo de tramitação do IASB e explica o âmbito, autoridade e tempestividade de aplicação das NIRF), bases para conclusões, a estrutura conceptual para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras, 37 NIC/NIRF e 17 SIC/IFRIC. Deste normativo a CNC “adaptou” 28 NCRF e 1 NI. A NCRF – PE, por sua vez, acolhe 20 NCRF (bastante simplificadas).

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 NRRF;
- 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 inter comunicabilidade horizontal e vertical, ou seja, ser um corpo normativo coerente com as NIC acolhidas pela UE e, conseqüentemente, 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.

Conclusão

As recentes dinâmicas da UE em matéria contabilística por força das alterações na economia (por exemplo, globalização), por um lado, e, por outro, por alguma incapacidade política dos EM se entenderem relativamente ao um modelo contabilístico, conduziu à adopção das NIC emitidas pelo IASB.

Dada a nossa adesão à CEE, Portugal teve, e tem, de transpor as directivas comunitárias e cumprir com os regulamentos comunitários, sempre que se verificam alterações

há, naturalmente, alguma perturbação nos agentes alvo dessas alterações, em parte explicada pela natural resistência à mudança. Sem se pretender fazer qualquer juízo de valor sobre a bondade da previsível mudança, que se espera que a todo o momento seja um facto, há obviamente aspectos positivos e negativos na actual proposta.

Ao que tudo aponta as mudanças não se esgotarão no actual SNC pois, como se sabe, o IASB e o FASB estão a trabalhar na convergência das suas normas (cujo horizonte temporal é 2009).

Resta, pois, enquanto técnicos especializados nesta área procurar seguir as propostas que vão sendo divulgadas pelos organismos normalizadores e, no caso em concreto, pela CNC, pois a mudança de paradigma na Contabilidade é significativa. Fechou-se, em Portugal, um ciclo assente num modelo contabilístico que vigora desde 1977 e reinicia-se um novo. ★

(Texto recebido pela CTOC em Março de 2007)

Bibliografia

Publicações:

- Antão, Avelino e outros (2004): "Implicações do Regulamento n.º 1606/02 nos normativos contabilísticos dos países da Comunidade Europeia", Revista "TOC", 2004, Maio, n.º 50.
- Cipriano, João (2006): "Normalização Contabilística Nacional: Novo Referencial Contabilístico Português e Projectos da Comissão de Normalização Contabilística", Manual de Formação Eventual, CTOC.
- Comissão Europeia (1995): "Uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional."
- Comissão Europeia (2000): "Estratégia da União Europeia para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas."
- Comissão Europeia (2003): "Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e ainda da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas."
- Comissão de Normalização Contabilística (2003): "Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística."
- Cravo (2005): "O Novo modelo de Normalização Contabilística - Para empresas não sujeitas à supervisão do Banco de Portugal nem do Instituto de Seguros de Portugal", Manual de Formação Segmentada, CTOC.

Normativos:

- Decisão 1999/468/CE,
Decreto-Lei n.º 262/86, que aprovou o Código das Sociedades Comerciais.



Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade.

Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro, que aprovou o Código de valores Mobiliários.

Decreto - Lei n.º 35/05, de 17 de Fevereiro.

Despacho n.º 1467/2006-XVII, de 11 de Dezembro, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

Directriz Contabilística 18/05.

Lei n.º 53-A/06, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007.

Norma Internacional de Contabilidade 1 (*in* Normas Internacionais de Relato Financeiro, 2004, Ordem Revisores Oficiais de Contas).

Portaria n.º 505/02.

Rectificações ao Regulamento (CE) n.º 1606/02, publicado no JOCE L 51/23 de 26 de Fevereiro de 2003.

Regulamento (CE) n.º 1606/02, em 19 de Julho, do Parlamento Europeu e do Conselho.

(¹) 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.

(²) Dada autorização legislativa ao governo para alterar o Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas e legislação complementar no sentido de adequá-los às NIC (artigo 52.º do OE/07), o secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) emitiu o Despacho n.º 1467/2006-XVII, em 11/12/06, que determina a constituição de um grupo de trabalho com esse objectivo.

(³) As directivas ao serem adoptadas permitem, dentro das opções por estas definidas, que cada EM opte pelas soluções que no seu entender melhor correspondem ao interesse nacional, enquanto os regulamentos são de aplicação directa e obrigatória.

(⁴) Tendo todas elas já sofrido alterações.

(⁵) É um objectivo cuja definição (e mais ainda, a obtenção) é altamente subjectiva - Cravo (2005: 4).

(⁶) Um número significativo de importantes empresas, no espaço comunitário, possui valores cotados em vários mercados comunitários, logo encontra-se perante a necessidade de apresentar contas elaboradas segundo os vários

conjuntos de normas, exigidos pela bolsa onde se pretendiam cotar. Alguns países resolveram permitir que, nestas circunstâncias, as empresas adoptassem as NIC - e, até, os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) dos Estados Unidos.

(⁷) Podem apreciar-se estes documentos em http://www.Ueuropa.Ue.int/comm/internal_market/en/company/account.

(⁸) Neste documento foi definido como horizonte temporal o ano de 2005.

(⁹) Esta directiva foi transposta para o nosso normativo através do DL n.º 79/2003, de 23 de Abril.

(¹⁰) 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.»

(¹¹) «Sempre que se faça referência ao presente número, são aplicáveis os artigos 5.º e 7.º da Decisão 1999/468/CE, tendo-se em conta o disposto no seu artigo 8.º.» O prazo previsto no n.º 6 do artigo 5.º da Decisão 1999/468/CE é de três meses.

(¹²) Foi transposta pelo DL n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.

(¹³) Este Regulamento já sofreu significativas alterações (nomeadamente pelos Regulamentos (CE) n.º 707/2004, de 6 de Abril de 2004, 2086/2004 de 19 de Novembro de 2004, 2236/2004 de 29 de Dezembro de 2004, 2237/2004 de 29 de Dezembro de 2004, 2238/2004 de 29 de Dezembro de 2004, 211/2005 de 4 de Fevereiro de 2005, 1073/2005 de 7 de Julho de 2005, 1751/2005 de 25 de Outubro de 2005, 1864/2005 de 15 de Novembro de 2005, 1910/2005 de 8 de Novembro de 2005, 2106/2005 de 21 de Dezembro de 2005, 108/2006 de 11 de Janeiro de 2006 e 708/2006 de 8 de Maio de 2006, todos da Comissão) por força das alterações efectuadas pelo IASB, quer aos normativos já existentes (NIC e *Standing Interpretations Committee* - SIC), quer por introdução de novas NIRF e interpretações (*International Financial Reporting Interpretations Committee* - IFRIC). Este ritmo de alterações tem sido amplamente criticado, levando a que o IASB, contrariamente à sua actuação (de as alterações entrarem em vigor no início do ano económico seguinte, e encorajando também a sua aplicação mais cedo), à introdução de um período de diferimento para a entrada em vigor.

(¹⁴) «As contas anuais devem ser estabelecidas com clareza e em conformidade com a presente directiva.»

(¹⁵) «As contas consolidadas devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, bem como dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação.»

(¹⁶) 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).

(¹⁷) E adoptada pela CE.

(¹⁸) Apesar de a UE ter adoptado um mecanismo para tornar mais célere a adopção das NIC pois o Regulamento (CE) n.º 1606/02 prevê que a aceitação das NIC no seio da UE seja efectuada através de um mecanismo de endosso (endorsement), nos termos do qual as normas são aceites ou rejeitadas, transferindo para a Comissão a decisão, substituindo-se assim ao Conselho e ao Parlamento Europeu, pois tem a vantagem de uma rejeição por parte da Comissão apenas exigir uma maioria qualificada, a qual se não for obtida tem como consequência a aceitação da proposta. Este procedimento denomina-se de Comitologia (os procedimentos associados a este processo são regulados pelo CRC), como anteriormente já se tinha referido.

(¹⁹) Assim, como outros casos que careciam de esclarecimentos: «No presente documento, a Comissão apresenta observações relativamente a questões que requerem uma clarificação vinculativa.» (ponto 1).

(²⁰) A tradução de *paragbraph* efectuada pela OROC, utilizada no Regulamento (CE) n.º 1725/03, e por nós utilizada, é parágrafo, mas se atendermos à tradução oficial do documento da Comunidade «Análise da conformidade entre as normas IAS 35, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 22 (revista em 1998) e as directivas europeias em matéria de contabilidade» este termo é traduzido como número, aparecendo neste documento como ponto.

(²¹) «Na falta de uma Norma Internacional de Contabilidade específica e de uma interpretação do *Standing Interpretations Committee*, a gerência usará ponderação no desenvolvimento de uma política contabilística que proporcione a informação mais útil aos utentes das demonstrações financeiras da empresa. Ao fazer tal ponderação, a gerência considerará:

- a) as exigências e orientação das Normas Internacionais de Contabilidade que tratem de assuntos similares e relacionados;
- b) as definições, critérios de reconhecimento e de mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos na Estrutura Conceptual do IASC; e
- c) tomadas de posição de outros órgãos normalizadores e práticas do sector aceites até ao ponto, e somente até ao ponto, em que estas sejam consistentes com as alíneas a) e b) deste parágrafo.»

(²²) «A gerência deve seleccionar e aplicar políticas contabilísticas de uma empresa a fim de que as demonstrações financeiras se conformem com todas as exigências de cada Norma Internacional de Contabilidade aplicável e Interpretação do *Standing Interpretation Committee*. Quando não haja nenhuma exigência específica, a gerência deve desenvolver políticas para assegurar que as demonstrações financeiras proporcionem informação que seja:

- a) relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utentes; e
- b) fiável de tal modo que elas:
 - I. representem fidedignamente os resultados e a posição financeira da empresa;

II. reflectam a substância económica e transacções e não meramente a forma legal

III. sejam neutras, isto é que estejam isentas de preconceitos;

IV. sejam prudentes; e

V. sejam completas em todos os aspectos materiais.»

(²³) Nota n.º 1: «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.»

Nota n.º 2: «Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.»

(²⁴) «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 EU. 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 relato financeiro adoptados para efeitos de utilização na União Europeia». No entanto, caso a aplicação das NIRF adoptadas tenha como consequência a elaboração de demonstrações financeiras que respeitem 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.»

(²⁵) NAA = Notas Anexas Adicionais

MDF = Modelos de DF

NCG = Normativos de Carácter Geral

NCRF = Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NI = Norma interpretativa

MDF - G = Modelos de DF Gerais

MDF - S = Modelos de DF Simplificados

CC = Código de Contas

(²⁶) Código das Sociedades Comerciais (CSC): Artigo 262.º - Fiscalização

- «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.»

(27) «Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui o Balanço, as Demonstrações dos Resultados (por Naturezas e por Funções), o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o respectivo anexo.»

(28) «Um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui:

a) um balanço;

b) uma demonstração dos resultados;

c) uma demonstração de alterações no capital próprio que mostre ou:

I) todas as alterações no capital próprio;

ou

II) as alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transacções com detentores de capital próprio agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio;

d) uma demonstração de fluxos de caixa; e

e) notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.»

(29) Convém, no entanto, notar que, para o IASB, as rubricas por natureza são sempre necessárias, em virtude de, caso a entidade adopte a demonstração dos resultados por funções, dever divulgar no anexo a discriminação do seu conteúdo por naturezas (parágrafos 86, 88 e 93 da IAS 1).

(30) Embora a IAS 1 apresente em apêndice, sugestões de apresentação de balanços e de demonstrações dos resultados. Uma das diferenças entre as normas IASB e as adoptadas pela UE, é que as 2.ª não incluem os apêndices (logo estes não foram adoptados).

(31) Tal como a própria CNC refere no seu sítio na Internet, não se avançou por ora com uma sugestão de demonstração dos fluxos de caixa, cuja forma e conteúdos previstos na DC 14 permitem já sem muitas dificuldades o relato dos fluxos respectivos.

(32) Ou, quando da apresentação do edifício jurídico integrador das novas normas, criar uma disposição a esse propósito. Como refere Cravo (2005: 65):

«Obviamente que algumas das empresas que ficarão integradas neste segundo nível de normalização, seja por opção seja por impossibilidade legal de se enquadrarem no primeiro nível necessitarão de algumas das normas do IASB que eventualmente não serão adoptadas pela CNC. A cobertura desses vazios poderá ser feita mediante uma disposição de conteúdo similar àquele que hoje existe na DC 18, onde é definida uma hierarquia no que respeita ao estabelecimento de normas supletivas.»

(33) Dispõe o artigo 3.º do DL 410/89 que:

«1. As empresas individuais reguladas pelo Código Comercial, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas, as sociedades anónimas e as cooperativas que, à data do encerramento das contas, não tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais poderão apresentar somente os modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo indicados no Plano Oficial de Contabilidade.

2. Sempre que os limites referidos no número anterior sejam excedidos durante dois anos consecutivos, deixa de ser aplicável a faculdade nele referida.

3. Quando os limites indicados no número anterior deixarem de ser atingidos durante dois anos consecutivos, só a partir do exercício seguinte será aplicável a faculdade nele referida.

4. O disposto no n.º 1 não se aplica às empresas interligadas, definidas no n.º 2.7 das «Considerações técnicas» do Plano Oficial de Contabilidade.

5. Ficam dispensados do previsto no n.º 1 aqueles que, exercendo a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 30.000 contos.

6 - O disposto no n.º 1 não se aplica às sociedades cujos valores mobiliários sejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro na acepção do n.º 13 do artigo 1.º da Directiva n.º 93/22/CEE.»

(34) A Comissão Executiva da CNC enviou ao SEAF uma nota de análise relativamente a essas questões. A resposta não foi de todo esclarecedora.

(35) 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’s, enquanto um novo referencial não estiver aprovado.»

(36) Esta disposição é um “pleonismo jurídico”, pois já se encontra no Regulamento (CE) n.º 1606/02, e este é de aplicação directa e obrigatória nos EM, contudo aparentemente o legislador pretendeu reforçá-la com a sua introdução no nosso normativo.

(37) «São valores mobiliários, além de outros que a lei como tal qualifique:

a) As acções;

b) As obrigações;

c) Os títulos de participação;

d) As unidades de participação em instituições de investimento colectivo;

e) Os *warrants* autónomos;

f) 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.

g) Outros documentos representativos de situações jurídicas homogêneas, 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.

(38) «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, ponto 18).

(39) «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).

(40) Encontra-se disponível no sítio da Internet da CNC.